UNIVERSITÉ DE DIJON. — FACULTÉ DE DROIT

DU

RÉGIME FISCAL

DES

FONDS DE COMMERCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES JURIDIQUES)

Soutenue devant la Faculté de Droit de l'Université de Dijon
le Samedi 13 Juillet 1912, à 1 heure 1/2

PAR

CH. BARDET

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

Président : M. BAILLY, *doyen.*

Suffragants { MM. LOUIS-LUCAS, *professeur.*
HUGUENEY, *agrégé.*

LIBRAIRIE
DE LA SOCIÉTÉ DU
RECUEIL SIREY
22, Rue Soufflot, PARIS, 5e
L. LAROSE et L. TENIN, Directeurs.

1912

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41535717_0042

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE DIJON. — FACULTÉ DE DROIT

DU

RÉGIME FISCAL

DES

FONDS DE COMMERCE

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(SCIENCES JURIDIQUES)

Soutenue devant la Faculté de Droit de l'Université de Dijon
le Samedi 13 Juillet 1912, à 1 heure 1/2

PAR

CH. BARDET

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

Président : M. BAILLY, *doyen.*

Suffragants { MM. LOUIS-LUCAS, *professeur.*
HUGUENEY, *agrégé.*

LIBRAIRIE
DE LA SOCIÉTÉ DU
RECUEIL SIREY
22, Rue Soufflot, PARIS, 5e
L. LAROSE et L. TENIN, Directeurs.

1912

A Monsieur E. BAILLY, Doyen de la Faculté, Président,

Hommage de notre très respectueuse reconnaissance.

A Monsieur LOUIS-LUCAS, Professeur ;

A Monsieur L. HUGUENEY, Agrégé, qui a bien voulu nous guider pour le choix du sujet de notre thèse, et nous aider avec tant de bienveillance de ses avis si éclairés ;

A Monsieur DESSERTEAUX, Professeur ;

A Messieurs les Professeurs de la Faculté de Droit de l'Université de Dijon, dont les cours et les travaux estimés nous demeurent précieux ;

Hommage du plus profond respect
et de durable gratitude.

A notre cher maître, Monsieur A. DROUHARD, Avocat à la Cour d'Appel de Besançon ;

Témoignage affectueux et souvenir sympathique
et reconnaissant de ses leçons et entretiens qui nous ont fait aimer l'étude du Droit.

Que nos Supérieurs et Collègues de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines nous permettent aussi de leur adresser l'expression de notre reconnaissance pour leur accueil toujours bienveillant et leur aimable complaisance à nous initier à la science et à la pratique du Droit fiscal.

INTRODUCTION

Les ventes de fonds de commerce et de clientèle sont aujourd'hui soumises, depuis la loi du 28 février 1872, à un régime fiscal exactement comparable à celui qui régit les transmissions d'immeubles. En droit civil même, quoique les fonds de commerce soient toujours considérés comme rentrant dans la classe des biens meubles, leur *fixité* qui constitue chez eux un caractère commun avec les immeubles a entraîné, sous certains rapports, un traitement semblable. La loi du 1er mars 1898 a créé pour eux un véritable *régime hypothécaire*, que la loi du 17 mars 1909 a réglementé et étendu, en instituant un mode de conservation du privilège du vendeur de fonds de commerce, et en créant une taxe spéciale et des droits de mainlevée.

Un fonds de commerce se présente à nous sous l'apparence d'une organisation créée en vue d'un but particulier qui est la réalisation de bénéfices pécuniaires. Cette organisation résulte de l'union d'éléments divers : une installation matérielle de magasins, bureaux, ateliers dans des locaux spécialement destinés à les contenir, un

stock de marchandises renouvelées selon les besoins de la consommation, et, dans certains cas un ensemble d'objets destinés à l'usage du public (mobilier d'un hôtel, d'un établissement de bains, d'un loueur de voitures). A côté de ces objets purement matériels on trouve diverses valeurs : des créances, des marchés en cours, des concessions administratives et les divers privilèges qui constituent la « propriété industrielle », brevets d'invention, dessins de fabriques, marques, secrets de fabrication. Enfin pour désigner d'une façon particulière tous ces éléments distincts et les différencier de groupements semblables, il faut un *nom*. Que ce soit une raison de commerce (Crédit Lyonnais, Au Bon Marché), ou une raison sociale, ou le nom patronymique d'un individu, il y a toujours une expression destinée à individualiser cet ensemble de valeurs diverses.

Nous avons dit que cette organisation est créée en vue de réaliser des bénéfices. Il faut dans ce but un élément nouveau qui consiste dans les *relations d'affaires* avec le public. Ce nouveau moyen, qui est comparable à la vie d'un organisme, est désigné généralement du nom de *clientèle*, ou, dans un sens plus étendu, du nom *d'achalandage*. Sans achalandage, une maison de commerce n'existe pas ; tous ces éléments, quelle que soit leur valeur intrinsèque, sont improductifs. Bien souvent c'est de l'un d'eux que dépend l'achalandage, tels : l'emplacement favorable de la maison, la spécialité de la fabrication, la qualité des produits ; dans ces divers cas l'achalandage comprend cet élément particulier qui lui donne sa valeur : mais sans lui, l'exploitation ne laisserait aucun profit. Il apparaît donc clairement combien, dans une cession de fonds de commerce, l'estimation de l'achalandage est à la fois im-

portante et délicate. Il faut se guider, pour ce calcul, sur les bénéfices antérieurs de la maison, sur ce qu'on appelle « le chiffre d'affaires », et sur l'avenir de l'entreprise.

Par suite de cette variété d'éléments distincts constituant un tout, un fonds de commerce revêt, en quelque sorte, une individualité spéciale ; et, certaines théories, émises surtout en Allemagne, l'ont considéré comme indépendant de l'individualité du négociant qui en tient la tête : Théorie du *Zweckvermögen* ou patrimoine spécial réuni dans un but déterminé *(Zweck)*, théorie de la *personnalité commerciale* ou du dédoublement de la personnalité du commerçant, etc. Mais ces conceptions systématiques ne présentent d'intérêt qu'à un point de vue purement théorique, et, en pratique fiscale, le fonds de commerce ne doit être considéré qu'en tant que base et assiette d'impôts.

Notons cependant que la jurisprudence a souvent désigné les fonds de commerce sous le nom *d'universalité juridique*, suivant en cela la théorie allemande du *Gesammtvermögen*. Elle s'est basée sur cette notion pour rattacher au fonds de commerce tous les éléments qui le composent, et en soumettre la valeur à la perception obligatoire du droit de mutation (1) ; autrement dit, elle s'appuie sur ce principe pour décider que la cession d'un fonds de commerce accompagnée de la cession de tout autre droit sans lequel l'exploitation du fonds serait impossible, est, pour le tout, une cession de fonds de commerce. « Cette expression d'universalité juridique est absolument inexacte, dit M. Wahl. Pour que le fonds de commerce fût une universalité juridique, il faudrait que, comme tel, il eût des

(1) Cass. 12 juillet 1897, S. 98. 1. 52. V. Naquet, *op. cit.*, I. 254.

caractères particuliers, et qu'il fût regardé par la loi comme étant entièrement distinct des éléments qui le composent; car le propre de l'universalité juridique est d'avoir une existence juridique. L'hérédité qui est susceptible d'une prescription indépendante de celle des éléments qui la composent (art. 789, C. civ.) peut être qualifiée d'universalité juridique ; mais osera-t-on soutenir qu'un fonds de commerce — droit au bail, achalandage, matériel, marchandises — peut être acquis par la prescription? Non, et dès lors on refusera au fonds de commerce le caractère d'universalité juridique » — « Nous ne voyons pas trop, a dit fort exactement M. Thaller, pourquoi l'on veut à toute force y voir une universalité juridique. Nous y trouverions un assemblage de valeurs qui, les unes, comme la clientèle, ont une nature immatérielle, tandis que d'autres, telles que les marchandises, sont des meubles corporels. La volonté des parties peut réunir dans un contrat tous ces éléments ensemble, mais rien n'empêche non plus de traiter isolément sur chacun d'eux » (Thaller, *Ann. de dr. com.*, 1889, doctrine p. 221). — M. Wahl conclut que le fonds de commerce est une *universitas rerum*, c'est-à-dire une réunion d'objets confondus ensemble dans la pensée des parties, destinée à être possédés ensemble, comme les animaux d'un troupeau, les livres d'une bibliothèque, qui ne sont indivisibles que conventionnellement ; il reconnaît d'ailleurs que les décisions judiciaires emploient cette qualification sans y attacher d'importance et sans en tirer aucune conséquence (1). Il est tenu aujourd'hui pour établi que le caractère à attribuer au fonds de commerce est celui de *l'universalité de fait*.

(1) Note sous S. 97. 2. 89.

De la pluralité et de la diversité des éléments qui composent un fonds de commerce, il résulte qu'il est difficile d'en donner une définition sous une forme autre qu'une énumération (1). La loi du 28 février 1872 qui, la première, a parlé de fonds de commerce, énumère dans ses dispositions les éléments qu'elle considère comme englobés dans la cession d'un fonds de commerce : l'achalandage, le droit au bail, les objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds, et les marchandises neuves. Mais cette énumération est nécessairement incomplète, aussi est-elle considérée comme purement *énonciative*. M. Wahl définit quelque part les fonds de commerce et clientèle au point de vue fiscal « des exploitations ou exercices des professions auxquelles sont attachés des bénéfices résultant de ventes faites au public ou d'affaires traitées avec lui (2). »

Nous avons parlé tout à l'heure de l'assimilation des fonds de commerce avec les biens immeubles. Cette comparaison n'est pas nouvelle ; déjà sous l'ancien régime on avait quelquefois opéré un pareil rapprochement ; les « fonds de boutiques » étaient désignés du titre « d'immeubles fictifs », ou de « meubles précieux » (3). En effet, bien que l'on range généralement les fonds de commerce dans la catégorie des biens mobiliers, en ce qui concerne l'apport en communauté, par exemple, on reconnaît aisément qu'ils constituent une espèce particulière de meubles, une sorte *d'intermédiaire entre les meubles et les immeubles*.

(1) Comp. Lyon-Caen et Renaud, *op. cit.*, t. III. 279 ; Thalier, *op. cit.*, n° 72 et s. ; Lèbre, *op. cit.*, p. 1, n° 1.

(2) S. 98. 1. 52.

(3) V. Hartmann, Lèbre, *op. cit.*, introd. histor., p. 54 et s.

Un fonds de commerce présente tous les caractères de *stabilité* des immeubles. On ne peut dire qu'ils sont immobiliers par nature, car ils peuvent être déplacés, mais au point de vue de la rareté des changements de propriétaires, ils sont assimilables à un fonds de terre ou à une maison. « On achète un fonds de commerce d'épicerie, disait M. Langlois à la séance de la Chambre du 27 février 1872 (1), c'est pour le gérer; c'est un engagement aussi réel que l'engagement de celui qui achète une terre pour s'y établir. »

C'est en vertu de cet argument que la loi de 1872 a créé sur les mutations de fonds de commerce et de clientèle un régime fiscal absolument semblable à celui que la loi de frimaire et les lois subséquentes avaient établi sur les transmissions de biens immobiliers.

(1) *Journ. off.* du 28, p. 1419, col. 1.

CHAPITRE PREMIER

DES LOIS QUI RÈGLENT LA CONDITION FISCALE DES FONDS DE COMMERCE

SECTION I

Régime antérieur à la loi du 22 frimaire an VII.

Le silence de la loi du 22 frimaire an VII sur les fonds de commerce permet d'affirmer que le régime antérieur n'avait établi aucun impôt spécial sur les mutations qui avaient pour objet cette nature de biens.

Le droit de centième denier, de même que les profits seigneuriaux n'atteignaient que les mutations immobilières. Les immeubles, seuls éléments d'une richesse stable, et pour cette raison entourés de toutes les garanties, devaient en toute justice supporter seuls les impôts. Les biens meubles, au contraire, considérés par la généralité des coutumes comme la partie négligeable d'un patrimoine, devaient être exempts de semblables charges. Les adages « res mobilis, res vilis » et « vilis mobilium possessio » qui expriment bien le mépris attaché autrefois à la richesse mobilière, avaient leur répercussion en matière fiscale.

Cependant des valeurs considérables qui auraient dû être rangées parmi les meubles furent déclarées immeubles afin de leur assurer les garanties attachées à cette catégorie de biens. Il en fut ainsi des offices et des fonds de commerce sous l'ancien régime. « Un fonds de boutique considéré comme corps ou agrégation de marchandises n'est pas semblable à un meuble ordinaire.... C'est pourquoi, dans la jurisprudence ancienne, le fonds de boutique était, en plusieurs provinces, réputé immeuble, et la loi *cum tabernam, ff. de pignoribus et hypothecis*, semblait sous quelque rapport favoriser cette fiction (1). »

Mais ce n'est qu'en tant qu'immobilières que les mutations d'offices ou de fonds de boutique furent imposées. Un rapide examen de la situation sous l'ancien régime éclairera cette appréciation.

Sous le régime féodal « le *seigneur* de la terre était considéré, en quelque sorte, comme le maître des métiers. Pour avoir le droit d'en exercer un sur la terre, qui relevait de lui, on lui payait une somme d'argent, ou on s'engageait à lui payer une redevance annuelle. On *achetait*, comme on disait, un métier ; et le seigneur le *vendait* à celui qui voulait l'exercer (2). »

Au XIII[e] siècle, la réglementation officielle des corporations est loin de supprimer les charges qui accompagnent l'acquisition d'un fonds. L'acquisition du métier par le *maître*, à la Corporation, se double d'une redevance payée au Roi, au Seigneur. « La Royauté tira profit de plus en plus du commerce et de l'industrie : en outre qu'elle imposa lourdement et par tous les moyens les marchands

(1) Proudhon, *Traité du Domaine de Propriété*, 1839, t. I, n° 201.
(2) Clamageran, *op. cit.*, I, p. 344.

et les marchandises, elle loua certaines places privilégiées pour le commerce ; elle vendit « les métiers qui appartenaient au Roi », les lettres de maîtrise, les charges de jurés, de syndics, les offices, etc. (1). »

Si l'on tient compte du peu de valeur des droits incorporels tels que l'achalandage, le droit au bail, attachés au fonds de boutique cédé, en outre, si l'on observe que la maîtrise n'était pas cessible, que le marchand qui prenait la suite du commerce n'était pas le cessionnaire, mais le remplaçant, on reconnaît que les redevances imposées par la Royauté au nouveau titulaire du fonds de commerce ne ressemblaient en rien à un impôt de mutation.

Les charges fiscales, plus onéreuses pour l'acquéreur que le prix même du fonds de boutique dont la cession ne consistait plus qu'en une vente des marchandises et de l'outillage, n'étaient autres que le prix payé au Roi du *titre de maître* délivré sous certaines garanties et réputé immeuble. Ce prix désigné par le terme de « *Finance* » se distinguait de la valeur intrinsèque du fonds appelé « *Pratique* » et considéré comme chose mobilière.

La Royauté recourut fréquemment à ce moyen en créant des *lettres de maîtrise* dans toutes les circonstances où les ressources de son Trésor étaient en danger. Les ordonnances des règnes de Louis XIV, Louis XV et Louis XVI, jusqu'à l'édit de Turgot de février 1776, développèrent encore davantage l'institution de la vénalité des charges, par la création d'offices héréditaires dans presque tous les ordres de métiers.

Par suite de l'embarras provoqué dans les corporations par cette création de monopoles, d'offices et de maîtrises,

(1) Hartmann, *op. cit.*, p. 32.

et surtout par les mesures fiscales qui en étaient le point de départ, l'exercice d'un commerce fut aussi difficile à conserver qu'il avait été coûteux à entreprendre. « La Royauté créa même, dans plusieurs métiers prospères, une corporation rivale pour que l'ancienne l'achetât afin de ne pas avoir une concurrente (1). »

Un tel régime fiscal ne comportait rien de semblable à celui auquel étaient soumises les mutations de biens immobiliers, les tarifs imposés à ces mutations avaient été déterminés d'une façon précise par les édits royaux (2). Mais la distinction des biens meubles et des biens immeubles n'était point aussi nette à cette époque qu'elle l'est devenue depuis la rédaction du Code civil. Le caractère immobilier des fonds de commerce était chose trop discutable pour que leurs transmissions fussent classées comme immobilières. Il n'est cependant pas douteux que les droits de contrôle institués sur les actes des notaires royaux (3) frappaient les actes de cession des marchandises et ustensiles nécessaires à l'exercice du commerce, lorsque ces actes étaient passés devant ces notaires. Mais c'était un *droit d'acte* et non un droit de mutation qui était perçu.

(1) Hartmann, *op. cit.*, tiré de Depping, *Correspondance administrative de Louis XIV*, t. III, Introduction, p. 20.

(2) Édit de décembre 1703, édit d'août 1706 établissant le droit de centième-denier sur toutes les mutations des biens immobiliers.

(3) Déclaration du Roi du 29 septembre 1722.

SECTION II

Période du droit moderne antérieure à la loi du 28 février 1872

Nous passons sur un terrain tout différent dès que nous abordons la loi du 22 frimaire an VII.

Cette loi, « résumé d'une jurisprudence de plusieurs siècles, modèle de science fiscale et de classification méthodique (1) », ne contient aucune disposition relative aux cessions de fonds de commerce.

Malgré un oubli qui, de nos jours, nous paraît si grave, cette loi ne peut être négligée même dans l'étude d'un droit d'enregistrement qu'elle n'a pas édicté, car elle est le fondement même du droit fiscal.

Ce silence qu'expliquerait seul le développement encore peu considérable du commerce et de l'industrie en l'an VII, est dû plutôt à ce que la loi nouvelle, tout en apportant de grandes innovations dans le régime fiscal antérieur n'a pas établi à proprement parler une nouvelle assiette d'impôts. Aussi jusqu'en 1872, le choix du tarif applicable aux mutations de fonds de commerce, a-t-il donné lieu aux interprétations les plus diverses, de même que la désignation du droit à percevoir sur les cessions d'office a causé les plus graves discussions jusqu'à l'époque où la loi du 21 avril 1832 est devenue exécutoire.

L'incertitude a porté non pas sur la désignation du tarif

(1) Maguéro, *Traité alphab.*, 2e éd. V. Enregistrement n° 8 ; citation de Championnière et Rigaud.

applicable à la vente des objets mobiliers corporels dépendant du fonds — vente évidemment soumise au tarif de 2 %, édicté par l'article 69, § 5, n° 1, de la loi du 22 frimaire an VII ; mais la cession des éléments incorporels comme la clientèle et l'achalandage a donné lieu à des solutions contradictoires en matière fiscale.

Jusqu'en 1808, elles furent, comme d'ailleurs les cessions d'offices, assujetties au droit de 2 % en vertu de l'article précité. Puis, une décision du Ministre des finances du 31 mars 1808, rapportée dans l'Instruction de la Régie du 7 juin suivant (1), a considéré que la cession de la pratique d'un avoué « ne présentait qu'un abandon ou transport de créance sujet seulement au droit de 1 % (art. 69, § 3, n° 3 de la loi de frimaire). On doit, d'après l'article 1582 du Code Napoléon, ne considérer comme vente que la convention par laquelle l'un s'oblige à livrer une chose et l'autre à la payer ; l'avoué qui cède sa pratique ne s'engageant à effectuer la livraison d'aucun objet mobilier ou immobilier, son traité est dépourvu du caractère essentiel qui distingue le contrat de vente. »

Cette décision, éludant l'application du droit de 2 % aux cessions d'offices, avait été appliquée par analogie aux cessions de pratiques et achalandages de marchands. Cependant un arrêt de la Cour de cassation du 16 février 1831 qui, bien que non rendu en matière d'enregistrement, ne consacrait pas moins un principe, a reconnu que la faculté accordée aux notaires, avoués, etc., par l'article 91 de la loi du 28 avril 1816, de présenter leur successeur à l'agrément du Roi, rendait dès lors les titulaires d'offices *propriétaires de leurs charges ;* or les études n'étant pas des

(1) Instr. n° 386.

immeubles, elles se trouvaient « nécessairement classées dans la loi sous l'expression *d'effets mobiliers*. »

Le comité des finances du Conseil d'État consulté sur la question de savoir si les cessions d'offices et celles d'achalandages étaient sujettes au droit de 2 % édicté pour les ventes d'objets mobiliers, se prononça pour l'affirmative, considérant « que cette manière d'entendre la loi se trouve en harmonie avec l'arrêt de la Cour de cassation du 16 février 1831, le jugement du tribunal de Blois et l'arrêt de la Cour royale d'Orléans qui l'ont précédé ;... que le mode de percevoir suivi depuis 1808 ne peut empêcher de revenir à la juste application de la loi ;... quant aux aliénations d'achalandages et de pratiques de marchands, qu'elles ne peuvent présenter d'autre caractère que celui d'une vente ordinaire (1). »

A une époque postérieure encore, MM. Championnière et Rigaud soutenaient une théorie tendant à exempter de tout impôt de mutation les éléments incorporels du fonds de commerce qu'ils considèrent comme des biens non susceptibles d'une évaluation fiscale. « Les clientèles, les achalandages, les pratiques sont des biens dont la loi ne garantit pas la réalité ; les avantages qu'ils produisent sont attachés au nom, au talent, à la probité, aux qualités personnelles de l'homme qui les a créés ; ni ces causes, ni leurs effets ne peuvent tomber sous l'application de l'impôt ou se soumettre à des évaluations fiscales. Les transmissions héréditaires n'ont jamais été l'objet d'une perception ; jusqu'à présent la Régie n'a pas prétendu un droit sur le nom respectable, sur la réputation qu'un père transmet à ses enfants, quoique de tous les biens qui composent la

(1) Instr. du 20 septembre 1831, n° 1381, § 1.

succession, ceux-ci ne soient souvent ni les moins précieux ni les moins profitables. Cependant elle perçoit lorsque ces mêmes biens font l'objet d'une convention entre vifs. Ce sont alors à ses yeux, mais seulement depuis 1831, des effets mobiliers. On s'explique difficilement la distinction qu'elle suppose dans les modes de mutation ; on en cherche vainement la base dans les textes de la loi ; la nature des biens conduit à la repousser, car si les bénéfices attachés aux causes de cette nature sont assurés, c'est surtout dans les transmissions héréditaires : on croit volontiers que le fils héritera des qualités du père, que la maison de commerce continuée par des enfants offrira les mêmes sûretés ; plus elle est ancienne, et plus elle inspire de confiance. Mais il n'en est plus ainsi lorsque la cession est entre vifs ; les achalandages s'évanouissent souvent par cette seule considération que l'exploitation a changé de mains. »

« D'ailleurs la convention qui se passe à l'égard d'une clientèle ou d'une pratique n'est pas la vente : il n'y a point obligation de livrer (art. 1583, C. civ.), car le cédant ne transporte pas ses clients ; il n'a point de droit sur eux, il ne peut en transmettre. Il s'oblige seulement à leur présenter son cessionnaire comme un successeur de son choix, ou le plus souvent à laisser ignorer le changement. Ce n'est pas là l'acte translatif prévu par la loi fiscale ; si l'on fait parfois application des règles de la vente à ces sortes de contrats en matière civile, cette application d'ailleurs fortement modifiée par les règles des obligations de faire, n'a lieu que par assimilation, et parce que dans le silence de la loi le juge doit y suppléer par voie de raisonnement ou d'induction. Mais en matière fiscale, cette voie n'est pas dermise. Là où l'application du texte ne peut pas être

directe il n'y a pas d'impôt à percevoir, et, dans les cas dont il s'agit, les dispositions fiscales ne comprennent directement ni la convention qui n'est pas la vente, ni son objet qui n'est pas un effet mobilier dans le sens légal ; la stipulation n'est donc passible que du droit fixe de 1 franc comme acte innommé (1). »

En résumé, sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII les mutations de fonds de commerce furent « assujetties au droit de 2 % par l'article 69, § 5, n° 1 de cette loi, non point déterminément, mais en tant que rentrant dans la classe des mutations mobilières (2). » Ces conventions non assujetties obligatoirement à l'enregistrement étaient passibles du droit proportionnel lors de leur présentation volontaire à la formalité, ou en cas de reconnaissance résultant d'un jugement ou d'un acte authentique.

Après l'apparition de la loi du 11 juin 1859, de nouveaux doutes sur le droit à percevoir furent soulevés.

La nouvelle loi a eu pour but de favoriser les transactions commerciales. Par son article 22, elle a tarifé les actes de commerce au droit fixe de 2 francs (porté depuis à 3 francs par l'article 4 de la loi du 28 février 1872). Le paiement du droit proportionnel est ainsi ajourné jusqu'à l'éventualité d'une instance en justice, ou d'une mention dans un acte public lors desquelles il n'est prélevé que dans les limites du litige ou de la reconnaissance.

Cette loi d'exception toujours en vigueur détermine d'une façon formelle les conditions de fond et de forme requises pour la dispense du droit proportionnel. L'ar-

(1) Championnière et Rigaud, *op. cit.*, IV, 3733.
(2) Naquet, *op. cit.*, I, 249.

ticle 22 en limite le bénéfice aux « marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 632, 633 et 634, n° 1 du Code de commerce, faits ou passés sans signature privée, et donnant lieu au droit proportionnel, suivant l'article 69, § 3, n° 1 et § 5, n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII. » La perception du droit fixe est donc subordonnée à la forme sous seings privés de l'acte, à son caractère commercial et à son assujettissement aux droits proportionnels de 1 et 2 % spéciaux aux marchés et aux ventes mobilières.

La cession d'un fonds de commerce entre-t-elle dans l'énumération de l'article 22 ? En d'autres termes, constitue-t-elle un acte de commerce passible du droit fixe, quand la condition de forme est remplie ?

Bien qu'en apparence il semble qu'on puisse « difficilement trouver une opération plus empreinte de commercialité », cette question a été discutée dans bien des circonstances. Rappelons seulement qu'aujourd'hui où elle n'a plus d'intérêt au point de vue fiscal, elle est résolue : la cession d'un fonds de commerce, comme de tous ses éléments séparés, est qualifiée de commerciale en vertu de la théorie de l'accessoire (1). « On a jadis prétendu que non. Ce n'est qu'après un certain temps d'exercice (on n'en dit pas la durée), par l'acquisition de l'habitude, que la personne entrée dans le fonds comporte la qualification de commerçant. Jusque-là, la théorie de l'accessoire ne le concerne pas, l'effet ne pouvant précéder la cause (Cass. req., 24 avril 1861, D. P. 61. 1. 256). » (Thaller, *op. cit.*). S'appuyant sur cette théorie, l'Administration, dans une

(1) Lyon-Caen et Renault, *Manuel de droit commercial*, 8e éd., n° 18, 1° et Thaller, *Traité élémentaire de droit commercial*, 4e éd., 1910, n° 78.

instance devant le tribunal d'Evreux (1), soutenait qu'une cession de fonds ne constituait pas un acte de commerce dès lors que l'acheteur n'était pas négociant et n'achetait pas les marchandises pour les revendre, invoquant à l'appui de son opinion de nombreux arrêts confirmés par l'arrêt de cassation, cité par M. Thaller dans l'exposé que nous venons de lire. Cette jurisprudence ne prévalut plus, après l'arrêt de cassation contredit déjà par d'autres solutions judiciaires classant comme commerciaux les actes empreints de commercialité vis-à-vis d'une seule des parties (1).

L'Administration a elle-même appliqué avec une certaine largeur d'idées la doctrine de ces jugements. Par plusieurs solutions, elle a décidé que le droit fixe édicté par la loi de 1859 couvre les dispositions dépendantes qui se trouvent jointes à la disposition principale. Spécialement, par une solution du 24 septembre 1868 (2), elle a décidé qu'une cession de fonds de commerce constatant la compensation du prix de vente avec une somme due par le cédant à l'acheteur n'était passible que du droit fixe. Elle a de même étendu aux cessions de ce même bien sous faculté de réméré, la perception du droit fixe, sauf lorsque ce contrat servait à déguiser un prêt entraînant le droit d'obligation de 1 °/₀ (3).

(1) Evreux, 20 février 1862, *Rép. pér.*, 2109.
(2) *Rép. pér.*, 2809.
(3) Sol. 20 novembre 1869, *Rép. pér.*, 2946.

SECTION III

Régime de la loi du 28 février 1872

La loi du 11 juin 1859 n'assujettissait les mutations de fonds de commerce à l'impôt que lorsqu'elles avaient lieu par acte passé devant notaire. Cependant l'importance de la richesse commerciale sous le second empire, la réaction contre le mépris des lois à l'égard de la propriété mobilière conduisirent à envisager les fonds de commerce comme une source très productive d'impôts. D'autre part, les caractères de durée et de stabilité qui sont le propre de cette nature de bien, devaient tout naturellement éveiller dans l'esprit du législateur une comparaison avec la catégorie des biens immeubles.

Dès 1864 le gouvernement avait présenté au Corps législatif un projet de loi tendant à assujettir les mutations de propriété de fonds de commerce au tarif et au règles de perception qui régissent les ventes d'immeubles. Aussi n'est-il pas étonnant que les nécessités budgétaires aient, en 1872, attiré l'attention du gouvernement sur ce nouvel impôt.

Le projet de loi dont l'initiative appartient à MM. Thiers et Pouyer-Quertier fut déposé devant le bureau de l'Assemblée nationale le 19 février 1872 (1). Il y avait pour objet la réforme de certains droits d'enregistrement, et notamment le remplacement des droits fixes perçus sur des contrats

(1) *Journ. off.* du 20 février 1872, p. 1223.

comportant des énonciations de valeurs, par un *droit fixe gradué* (1), c'est-à-dire une taxe suivant les valeurs par tranches déterminées ; enfin il établissait sur les transmissions de fonds de commerce le même impôt que sur les mutations immobilières, *tant au point de vue du tarif que du mode de recouvrement.*

Ce projet, principalement en ce qui concerne les fonds de commerce, ne fut pas accueilli dans son entier par la Commission (2). Le rapporteur, M. Mathieu-Bodet, tout en reconnaissant que cette nature de bien pouvait être légitimement assimilée aux biens immeubles au point de vue de l'enregistrement obligatoire des mutations dont elle était l'objet, a repoussé le tarif immobilier, considérant qu'un fonds de commerce est une chose essentiellement mobilière.

La discussion du projet de loi à la Chambre fut assez animée. Il y avait plusieurs partis en présence (3).

MM. Langlois et Emile Lenoël demandaient le maintien pur et simple du projet de loi du gouvernement, c'est-à-dire l'assujettissement des ventes de fonds de commerce au tarif immobilier de 4°/₀. Ils faisaient remarquer que l'infériorité du tarif des mutations mobilières sur le tarif des transmissions d'immeubles est due seulement à ce fait que les choses mobilières, sont, « comme leur nom l'indique, essentiellement mobiles, qu'elles changent constamment de main, ou qu'elles semblent être, par leur nature, par leur destination, sujettes à des changements

(1) Cette appellation courante, « droit fixe gradué » est due au Conseil d'État saisi en 1864, d'un semblable projet de loi.

(2) V. Rapport de M. Mathieu Bodet, *Journ. off.*, 27 février 1872. Ann. 919, p. 1399.

(3) Séance du 27 février 1872, *Journ. off.* du 28, p. 1419.

perpétuels... Or il ne faut pas atteindre la circulation des valeurs, et ce serait les atteindre que de leur faire payer un droit de mutation trop considérable..... Mais si nous nous trouvons en présence de valeurs d'une certaine nature qui, non par leur essence, mais par leur destination n'ont pas à remplir en quelque sorte le rôle des valeurs mobilières, qui ne changent pas plus souvent de mains que les choses immobilières, il est incontestable que ce sera le cas d'appliquer la maxime : là où il y a même raison il y a même droit. »

L'opposition à l'adoption de la loi avait à sa tête M. Sebert, député de Paris, notaire, auteur d'un contre-projet, et qui pendant la discussion a défendu pied à pied « les intérêts des contribuables. » C'est surtout contre les modes de preuve des mutations et contre l'expertise que M. Sebert s'est élevé (1).

La Commission se rencontrait aussi en face d'une proposition de loi encore plus étendue déposée sur le bureau de la Chambre le 15 janvier précédent (2) par un groupe de députés en tête desquels figurait M. Journault. Cette proposition soumettait à l'impôt les *mutations de clientèles* au même titre que les mutations de fonds de commerce.

De la discussion, le projet de loi est sorti après avoir subi quelques modifications. Le parti du gouvernement ne fut pas assez puissant pour faire admettre l'assimilation des fonds de commerce avec les immeubles au point de vue du tarif, et c'est le *taux du droit de mutation mobilière* qui fut adopté. Quant à la proposition de M. Journault et de ses collègues elle se réduisit à un amendement à la suite duquel les *mutations de clientèles* furent spécialement

(1) V. chap. IV, sect. II.

(2) *Journ. off.* du 16 janvier 1872, p. 317, col. 2.

visées par les dispositions légales. Enfin, malgré la vive opposition faite au principe même de l'application de l'*expertise* à la matière, ce mode de contrôle fut accepté, mais le délai de son exercice fut réduit de deux ans à trois mois.

Voici les dispositions des articles 7, 8 et 9 de la loi du 28 février 1872 :

Art. 7. — « Les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèles sont soumises à un droit d'enregistrement de 2 francs par 100 francs. Ce droit est perçu sur le prix de la vente de l'achalandage, de la cession du droit au bail et des objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds, à la seule exception des marchandises neuves garnissant le fonds. Ces marchandises ne seront assujetties qu'à un droit de 50 centimes par 100 francs à condition qu'il sera stipulé pour elles un prix particulier et qu'elles seront désignées et estimées article par article dans le contrat ou dans la déclaration. »

Art. 8. — « Les actes sous signatures privées, contenant mutation de propriété de fonds de commerce ou de clientèle, seront enregistrés dans les trois mois de leur date.

A défaut d'acte constatant la mutation, il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatives faites au bureau de l'enregistrement de la situation du fonds de commerce ou de la clientèle dans les trois mois de l'entrée en possession.

A défaut d'enregistrement ou de déclaration dans les délais fixés ci-dessus, il sera fait application des dispositions du paragraphe 1[er] de l'article 14 de la loi du 23 août 1871. Sont également applicables aux mutations de propriété des fonds de commerce ou de clientèles les dispo-

sitions des paragraphes 2 et 3 dudit article, et celles des articles 12 et 13 de la même loi concernant les dissimulations dans les prix de vente.

L'insuffisance du prix de vente des fonds de commerce ou de clientèle peut également être constatée par expertise dans les trois mois de l'enregistrement de l'acte ou de la mutation. — Il sera perçu un droit en sus sur le montant de l'insuffisance, outre les frais d'expertise s'il y a lieu, et si l'insuffisance dépasse un huitième. »

Art. 9. — « La mutation de propriété des fonds de commerce ou de clientèles est suffisamment établie, pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement et des amendes, par les actes ou écrits qui révèlent l'existence de la mutation ou qui sont destinés à la rendre publique, ainsi que par l'inscription au rôle des contributions du nouveau possesseur et des paiements faits en vertu de ces rôles sauf preuve contraire. »

Ces trois articles forment le droit commun du régime fiscal des mutations de fonds de commerce ou de clientèles. Leurs dispositions n'ont été modifiées par aucune loi postérieure. La loi du 25 février 1901 a dans son article 11, *in fine*, étendu aux fonds de commerce transmis par succession les règles de l'article 8, qui n'étaient applicables jusqu'alors qu'aux mutations visées par l'article précédent, c'est-à-dire aux mutations à titre onéreux entre vifs de propriété ou d'usufruit.

Mais il est nécessaire d'ajouter que les articles 12, 13 et 14 de la loi du 23 août 1871 dont l'article 8 de la loi de 1872 applique les dispositions à la matière des fonds de commerce et des clientèles, ont été modifiés par une loi

récente, du 27 février 1912 qui a simplifié les formes de la procédure en expertise, rendu plus équitables les pénalités encourues pour insuffisance, et établi un régime très sévère contre les dissimulations par l'annulation absolue en droit civil des contre-lettres qui les constatent.

SECTION IV

Dispositions fiscales de la loi du 17 mars 1909

Il ressort des travaux préparatoires et du texte de la loi du 28 février 1872 une assimilation presque complète des fonds de commerce aux immeubles (1), puisque c'est seulement au point de vue du tarif de mutation que leur caractère mobilier leur a été conservé. C'est là le premier document législatif qui ait attribué à cette nature de biens des effets qui étaient autrefois le propre des immeubles.

Depuis, on est allé plus loin dans cette voie. Un arrêt de la Chambre des Requêtes du 13 mars 1888 (2) avait donné l'essor à la pratique du nantissement des fonds de commerce sans dessaisissement du débiteur en raison de leur caractère incorporel. Mais le nantissement était clandestin et la jurisprudence montrait de l'hésitation à reconnaître sa validité. — La loi du 1er mars 1898 est venue sanctionner l'opinion de la Cour de cassation en permettant « *d'hypothéquer les fonds de commerce ;* seulement, dit M. Planiol (3), elle a, par une erreur certaine, appelé cette hypothèque : *un nantissement.* » Ce terme, bien qu'impropre en effet, est passé aujourd'hui dans l'usage

(1) « Les fonds de commerce sont devenus depuis la loi de 1872 de véritables immeubles au point de vue de la loi fiscale » (Conclusion de M. Feuilloley, avocat général près la Cour de cassation. Cass. req. 5 janvier 1909. *Rép. pér.*, 4945).

(2) D. P. 1888. 1. 351.

(3) Planiol, *op. cit.*, II, 2708.

courant, sans entraîner l'idée de dépossession du débiteur lorsqu'il s'agit de fonds de commerce.

La loi du 1er mars 1898 consiste dans un alinéa ajouté à l'article 2075 du Code civil, et ainsi conçu : « Tout nantissement d'un fonds de commerce devra, à peine de nullité vis-à-vis des tiers, être inscrit sur un registre public tenu au greffe du tribunal de commerce dans le ressort duquel le fonds est exploité. » — C'est bien là une hypothèque véritable dont le conservateur est remplacé par le greffier du tribunal de commerce. Mais, au point de vue fiscal, l'inscription sur le registre du greffe en vue de la conservation de la garantie n'emportait pas, comme pour les hypothèques ordinaires, le prélèvement au profit du Trésor d'un droit d'inscription semblable à celui que perçoit le conservateur des hypothèques. Il y avait là identité de cause ; mais le législateur n'avait pas songé au côté fiscal de la question. D'ailleurs, dès la mise en vigueur de la nouvelle institution, il apparut d'une façon évidente qu'une réglementation plus complète au seul point de vue civil s'imposait.

Dès le 25 février 1899, M. Lebret, garde des sceaux, présenta à la Chambre des députés un projet de loi en vue d'édicter avec plus de précision et de détails les règles concernant les nantissements de fonds de commerce. Le projet établissait en outre un droit d'inscription de 0 fr. 50 % du capital des créances garanties.

La loi du 17 mars 1909, en préparation depuis 1905, et dont le principal auteur est M. Cordelet, sénateur (1), a institué pour les fonds de commerce un régime nouveau équivalent au régime hypothécaire pour les immeubles.

(1) Proposition de loi présentée au Sénat, le 21 mars 1905.

Elle *détermine les conditions d'existence, d'exercice et de publicité des privilèges du vendeur et du créancier gagiste d'un fonds de commerce*, et *crée un droit proportionnel d'inscription* de privilège ou de nantissement et des *droits sur les mainlevées d'inscriptions.*

La loi nouvelle n'a pas changé le mode d'inscription du nantissement ou du privilège portant sur les fonds de commerce, mais elle a développé les dispositions insuffisantes du second alinéa de l'article 2075 (loi de 1898) qui ont été abrogées comme inutiles désormais, et improprement placées dans le Code civil, ajoute M. Planiol. — C'est, comme auparavant, au greffier du tribunal de commerce que sont confiées les formalités d'inscription et de conservation du privilège des vendeurs et du nantissement des créanciers. Elle a, au surplus, organisé la procédure à suivre pour la réalisation du gage et la purge des créances inscrites.

Les dispositions fiscales de la loi sont importantes : non seulement elle institue les droits que nous avons énoncés, mais elle détermine, pour bénéficier du régime qu'elle crée, des conditions qui ont pour effet de rendre plus rares les dissimulations de prix dans les ventes de fonds de commerce. Cette innovation est très ingénieuse et moins brutale que la création de mesures comminatoires comportant des pénalités nouvelles. Nous en parlerons, d'ailleurs, dans la section traitant des dissimulations.

La conservation du privilège du vendeur (art. 1[er]) et l'inscription du nantissement du créancier (art. 10) sont subordonnées à la rédaction d'un *acte écrit*, authentique ou sous seing privé, *dûment enregistré.* Cette nécessité

exclut donc les mutations verbales autorisées par la loi du 28 février 1872.

L'article 34 établit sur le prix ou la portion du prix restant dû au vendeur, et sur le capital de la créance du créancier gagiste, un droit d'inscription dont le taux est fixé à 0,05 % sans addition de décimes. — Le droit équivalent en matière hypothécaire (droit d'inscription de 0,25 % établi par la loi du 27 juillet 1900, art. 2-2°) est perçu par le conservateur des hypothèques ; mais celui-ci est un agent du Trésor, tandis que le greffier qui le remplace en la circonstance ne pouvait, ainsi que l'a fait remarquer M. Cordelet, être transformé en collecteur d'impôts. Aussi, a-t-il été décidé que ce droit serait prélevé par le receveur de l'enregistrement, lors de la formalité, en même temps que les droits d'enregistrement afférents à la convention. Par suite de l'obligation imposée aux parties de rédiger un acte écrit pour la conservation du privilège du vendeur, les déclarations des mutations verbales, qui ne peuvent entraîner ce bénéfice, ne donnent pas lieu, par conséquent, à la perception de la taxe de 0,05 %, alors même qu'elles mentionneraient le défaut du paiement de tout ou partie du prix.

Aux termes du second alinéa du même article 34, le droit d'inscription dû pour les inscriptions prises soit en renouvellement (le délai de péremption étant 5 ans, art. 28), soit en vertu de la disposition transitoire, est perçu sur les énonciations des bordereaux que les créanciers sont tenus de présenter au receveur de l'enregistrement avant de les déposer au greffe du tribunal de commerce.

Ce droit est perçu une fois pour toutes, quel que soit le nombre des inscriptions prises, en cas d'application des

articles 4, 10 et 13 de la loi, qui prescrivent la *pluralité des inscriptions* lorsque la vente ou le nantissement porte sur un fonds de commerce possédant des succursales dans différents ressorts de tribunaux; il n'est donc perçu qu'une seule fois. A cet effet, la régie, dans son instruction du 2 avril 1909, a autorisé l'intéressé à requérir du receveur qui aura perçu le droit d'inscription ou de renouvellement à 0,05 %, un duplicata de recette destiné à rester au greffe de chaque succursale comme annexe du double du bordereau qui y restera déposé. La délivrance de ce duplicata ne donnera lieu à aucune rétribution au profit du receveur, sauf toutefois le paiement d'un droit de recherche lorsque le duplicata aura été demandé après la délivrance de la quittance originaire et sans représentation de cette quittance apposée sur l'acte ou sur un bordereau.

La loi nouvelle n'apporte, en dehors de la perception du droit de 0,05 %, aucune modification aux règles en vigueur pour l'enregistrement des actes de vente ou de nantissement de fonds de commerce. En matière de vente, les prescriptions de la loi du 28 février 1872, établissant les droits de 2 et de 0,50 % sur les prix ou valeur du fonds et des marchandises neuves, restent toujours applicables ; il en est de même en matière de nantissement, ordinairement contrat de prêt soumis au droit de 1 % sur le montant de la créance (art. 69, § 3, n° 3 de la loi du 22 frimaire an VII), ou, lorsque l'acte a le caractère d'un acte commercial, au droit fixe de 3 francs (loi du 11 juin 1859, art. 22) Dans ces différents cas, le droit d'inscription de 0,05 % est perçu en même temps que les droits d'enregistrement proportionnel ou fixe.

Il est intéressant de noter le caractère de la taxe de 0,05 % perçue pour la conservation du *privilège du*

vendeur. Elle ne peut être prélevée qu'à ce titre : ainsi elle n'est pas exigible sur l'acte contenant licitation ou partage avec soulte d'un fonds de commerce, car la loi n'a pas déclaré sujet à inscription le *privilège du co-partageant*. Ce droit, en outre, ne doit être assis que sur la valeur jusqu'à concurrence de laquelle porte le privilège du vendeur : il ne sera donc prélevé que jusqu'à concurrence de la portion du prix qui n'aura pas été payée comptant. A ce sujet une solution de l'Administration (1) a assimilé à la vente au comptant l'apport pur et simple d'un fonds de commerce en société moyennant l'attribution d'actions, aussi a-t-elle déclaré non exigible le droit de 0,05 %. C'est enfin pour le même motif (existence du privilège du vendeur condition de la perception), que le droit n'est pas perçu sur une vente verbale de fonds de commerce puisque le privilège est attaché à l'existence d'un titre écrit ; ou qu'il n'est pas perçu sur l'acte écrit stipulant un prix payable à terme lorsqu'il contient renonciation expresse par le vendeur à l'exercice de son prilège (2).

L'article 35 a, d'autre part, créé un droit d'enregistrement spécial sur les mainlevées totale ou partielle des inscriptions prises en matière de vente ou de nantissement. Ce droit est 0,025 % du montant des sommes faisant l'objet de la mainlevée. Il a établi, en outre, sur les mainlevées portant réduction de l'inscription un droit fixe de 2 francs par chaque acte, sans que ce droit puisse excéder toutefois le droit proportionnel qui serait exigible sur la mainlevée totale. Ce droit de 2 francs

(1) Sol. du 6 octobre 1910, pour le département de la Seine.
(2) Sol. de l'Administration du 12 février 1910, *Rép. pér.*, 12229.

est donc un droit maximum. Comme le droit proportionnel de 0,025 %, il est exempt de tout décime.

Le droit d'inscription et les droits de mainlevée diffèrent par leur nature. Le premier est une *taxe* comparable à celles qui existent sur les formalités hypothécaires (nous l'avons déjà mis en parallèle avec le droit de 0,25 %); les seconds sont des *droits d'enregistrement*. Cette différence entraîne plusieurs conséquences :

La taxe d'inscription est perçue indépendamment des droits de mutation ou d'obligation auxquels la vente ou la constitution du nantissement est tarifée. Les droits de mainlevée au contraire sont des droits d'actes perçus sur les conventions. La formalité de la radiation ou de la réduction de l'inscription au greffe ne comporte la perception d'aucune taxe, il n'est dû que les émoluments du greffier. En cela ces droits sont exactement comparables aux droits de mainlevées d'inscriptions hypothécaires établis par les articles 19 et 20 de la loi du 28 avril 1893 et dont le tarif a été fixé pour les mainlevées totales ou partielles à 0,20 %, et pour les mainlevées portant réduction de gage au même droit proportionnel avec maximum de 5 francs.

Autre conséquence : l'article 34 de la loi de 1909 en édictant pour l'inscription des privilèges du vendeur ou du créancier gagiste d'un fonds de commerce, la taxe de 0,05 %, a supprimé par cela même tous les droits fixes auxquels auraient pu donner lieu les actes constatant les diverses opérations nécessaires à l'accomplissement de l'inscription. Le droit d'inscription proportionné aux intérêts en jeu a été établi spécialement pour tenir lieu des autres droits, il couvre donc toutes les opérations qui sont

la suite de l'inscription, et aucun droit spécial d'enregistrement n'est perçu sur les mentions d'antériorité, de subrogation, de radiation, ou de déplacement d'inscription. Mais il n'en est pas de même des actes qui se rattachent à la procédure organisée pour la réalisation d'un fonds de commerce donné en gage aux créanciers : ces actes, en matière d'enregistrement restent sous l'empire du droit commun, car ils ne sont compensés par aucune taxe équivalente, la loi n'en ayant pas créé. C'est la distinction qui a été faite par l'Administration sur une question qui lui était posée par le président du tribunal de commerce de la Seine (1) : il a été décidé, dans le cas de nomination par le tribunal d'un administrateur provisoire pour parvenir à la réalisation du gage et à la purge des créances inscrites (art. 15, 5° al.) que : 1° le compte dressé par ce mandataire de justice, 2° le quitus à lui délivré, et 3° l'ordonnance de taxe de ses honoraires restent sous l'empire du droit commun en matière d'enregistrement, attendu qu'il n'y a aucune raison de les faire bénéficier d'une immunité d'impôt. Par généralisation cette règle juridiquement exacte doit être étendue à tous les titres accompagnant la mainlevée de l'inscription, attendu qu'aucune taxe spéciale ne balance le montant des droits d'enregistrement auxquels ces actes pourraient donner lieu.

A côté des dispositions fiscales concernant la taxe d'inscription et les droits d'enregistrement sur les mainlevées, la loi de 1909 a établi des *dispenses du droit et de la formalité du timbre*. Le troisième alinéa de l'article 34 a affranchi du timbre : le registre des inscriptions tenu par le greffier, les

(1) Instr. 3302, § 16.

bordereaux d'inscription, les reconnaissances de dépôts, états, certificats, extraits et copies dressés en exécution de la loi, ainsi que les pièces produites par les requérants pour obtenir l'accomplissement d'une formalité et qui restent déposées au greffe, à la condition que ces pièces mentionnent expressément leur destination. L'exception ne concerne donc pas les pièces qui doivent être représentées au greffier et qu'il n'a pas le droit de retenir, comme, en cas d'inscription, l'expédition de l'acte de vente ou de nantissement dont il existe minute.

La loi du 17 mars 1909 contient une *disposition transitoire* (modifiée par la loi du 1er avril 1909), qui a étendu notamment l'application des principales dispositions de la loi aux actes passés antérieurement à sa promulgation, en accordant un délai au vendeur et au créancier gagiste pour inscrire leur privilège ou en renouveler l'inscription. Mais, en échange de cette faveur, elle a décidé que le droit d'inscription de 0,05 % devrait être perçu préalablement sur le bordereau présenté au receveur avant son dépôt au greffe.

On garde de la loi de 1909 l'impression que les droits qu'elle édicte seront d'un bien faible revenu pour le Trésor. Mais il ne faut pas perdre de vue que de ces deux droits, l'un, le droit d'inscription, comme la taxe hypothécaire à laquelle il est comparable, est bien plutôt le salaire du service rendu qu'un impôt proprement dit ; quant au droit de mainlevée que l'on peut qualifier d'impôt, bien que son tarif d'un demi centime par 100 francs le condamne d'avance à un bien faible rendement, sa quotité réduite a précisément pour objet de ne pas surcharger des

contrats faits la plupart du temps dans un but purement commercial. Le législateur a eu ici le même objectif que celui de 1859 qui a établi un simple droit fixe sur les contrats commerciaux qui étaient auparavant sujets aux droits proportionnels.

L'effet avantageux de la loi au point de vue fiscal, ainsi que l'a fait remarquer son rapporteur, provient plutôt et par ricochet, des garanties que le vendeur non payé d'un fonds de commerce tire de l'inscription de son privilège. Cet avantage assurerait au moins que le prix porté au contrat n'est pas inférieur à la portion du prix non payée puisque le vendeur perdrait son privilège sur tout ce qu'il n'aurait pas déclaré ; mais il ne garantirait pas de la dissimulation de la portion payée. Aussi une autre disposition de la loi vient-elle entraver la fraude : en vertu de l'article 5, tout créancier du vendeur a la faculté de former une surenchère du sixième du prix principal, ce qui enlève à l'acquéreur la tentation de porter sur l'acte un prix inférieur à la valeur du fonds, par crainte de s'exposer à être dépossédé.

A ce même point de vue, M. Cordelet attribuait une grande importance à la nécessité imposée au vendeur pour la conservation de son privilège de constater la vente par un acte écrit. La loi de 1872, disait-il, laisse aux parties la faculté de conclure la vente verbalement, et leur impose, le cas échéant, l'obligation de faire au bureau d'enregistrement, dans le délai légal, une déclaration estimative et détaillée. Or cette manière de procéder donne lieu à des fraudes organisées par des agents d'affaires s'occupant de la cession des fonds de commerce. Ces agents d'affaires, au lieu de faire enregistrer l'acte de vente, se font autoriser par les parties à faire eux-mêmes à l'enregistrement une

déclaration dans laquelle ils dissimulent une partie notable du prix et s'appliquent à titres d'honoraires le montant des droits ainsi éludés. Si, postérieurement, l'administration a connaissance de cette fraude, les parties se voient réclamer, outre un supplément de droit, les pénalités très élevées qu'encourent les dissimulations. Mais le plus souvent la fraude accomplie produit son effet au détriment du Trésor.

La considération de M. Cordelet est exacte. L'avantage que procure aux parties un acte écrit et enregistré peut rendre beaucoup plus rare cette pratique à la fois dangereuse et immorale. Mais il faut cependant ne rien exagérer, le fait tracé n'est que l'un des cent moyens par lesquels on spécule dans la pratique sur la fraude contre le fisc.

Nous avons donné une certaine extension au développement sur la loi de 1909 dans un chapitre réservé à un exposé plutôt historique parce qu'elle établit un régime tout à fait spécial sur lequel nous n'aurons que rarement à revenir. Nous avons anticipé aussi sur la question des dissimulations de prix parce que cette question, par suite des dispositions d'une loi du 27 février 1912, nous reportera sur un autre terrain (1).

(1) V. chap. IV, sect. II, § 2.

CHAPITRE II

DES MUTATIONS AUXQUELLES S'APPLIQUE LA LOI DU 28 FÉVRIER 1872

L'article 7 de la loi du 28 février 1872 établit en ces termes la nature des conventions qu'elle soumet au droit proportionnel. « Les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèles sont soumises à un droit d'enregistrement de 2 francs par 100 francs. Le droit est perçu sur le prix de la vente... »

Il nous appartient donc d'étudier quelles sont les transmissions visées par la loi. Nous passerons ainsi en revue les divers contrats ou les divers événements qui donnent naissance aux mutations en général, et en particulier aux mutations qui ont pour objet les fonds de commerce ou les clientèles.

SECTION I

Des mutations à titre onéreux

§ 1er. — Mutations de propriété

« Le droit est perçu *sur le prix de la vente.* » Cette seconde phrase de l'article 7 de la loi du 28 février 1872 « restreindrait donc au seul cas de *vente*, dit M. Demante, la disposition générale de la première qui comprend toutes *les mutations à titre onéreux.* »

« Le résultat n'est pas fort regrettable, car la vente est le titre le plus usuel des mutations onéreuses. Sans doute, mais le vrai danger de cette solution, c'est qu'elle prête à des simulations souvent difficiles à démasquer. On l'a vu anciennement pour les droits seigneuriaux ; plusieurs coutumes établissaient ces droits sur les *ventes* ; de là un travail incessant pour masquer les ventes sous l'apparence de quelque autre contrat. Pour paralyser cet artifice, les lois modernes, après avoir énuméré les principaux contrats, ont habituellement clos l'énumération par cette formule compréhensive : « et tous les autres actes translatifs de propriété », etc... (V. notamment loi du 22 frimaire, an VII, art. 69, § 2, n° 1, et § 7, n° 1). »

« L'article 7 de notre loi est inspiré du même esprit ; la pensée du législateur est manifestement d'établir une perception obligatoire sur toutes les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèles.

Voilà le principe posé. Ce qui suit l'organise. Bien qu'en manière stricte, l'interprétation doit toujours être raisonnable. Il convient donc de traduire ainsi la fin de notre texte : Ce droit est perçu *sur la valeur* de la transmission (1)....»

Donc toutes les mutations à titre onéreux de propriété de fonds de commerce ou de clientèles sont assujetties au droit proportionnel, sans qu'il y ait lieu de distinguer la nature du contrat qui les engendre.

Rentrent ainsi, dans les mutations visées par la loi :

1° Les *ventes* sous quelque forme qu'elles se produisent, vente judiciaire, vente amiable ou adjudication volontaire ;

2° Les *échanges*, contrats rentrant dans la catégorie des mutations à titre onéreux. Ainsi que nous l'avons vu, l'article 7, en parlant du *prix*, ne les exclut pas « car ce dernier terme n'est employé qu'à propos de la liquidation du droit, et non à propos de son établissement (2) » ;

3° Les *partages avec soulte* : la soulte, moyennant laquelle est attribué un fonds de commerce, est assimilée en droit fiscal au prix d'une vente ; contrairement à la règle de droit civil, le partage est ici *translatif* dans les limites de la soulte;

4° Les *contrats dérivés* des précédents, tels :

a) La *rétrocession* à titre onéreux qui constitue une véritable vente aux termes de l'article 69, § 5, n° 1 et § 7, n° 1 de la loi de frimaire (3). On a assimilé à la rétrocession, la *résolution judiciaire* d'une cession de fonds de commerce

(1) Demante, *op. cit.*, t. II, 769, §§ 11 et 12 ; comp. Naquet, I, 250.

(2) Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 219, et t. II, n° 83 ; comp. Demante, cité *suprà*.

(3) Seine, 5 novembre 1907 ; *Rev. Enreg.*, 4492.

pour défaut de paiement du prix, dès lors que le cessionnaire était entré en jouissance (1);

b) La *transaction* qui est un échange impliquant pour les parties des sacrifices réciproques ;

c) Et, par assimilation avec le partage-licitation, les *stipulations entre associés*, dans les cas où elles opèrent mutations.

Le droit proportionnel est assis, en cas de vente, sur le prix augmenté de la valeur des charges imposées à l'acquéreur; dans les contrats ne comportant pas de prix, comme les échanges et transactions, il est calculé sur l'évaluation fournie par les parties.

En cas de soulte de partage, la liquidation du droit sur l'excédent du lot du copartageant suit des règles toutes spéciales. Le lot chargé d'une soulte contient le plus souvent des objets de nature distincte et passibles chacun d'un droit de mutation différent. — Spécialement, si ce lot comprend un fonds de commerce avec les marchandises neuves, ces deux sortes de biens sont sujettes, l'une au droit de 2 %, l'autre au droit de 0, 50 %. Pour concilier les intérêts du Trésor et des parties, il serait équitable de diviser, pour le calcul du droit, le montant de la soulte dans la proportion établie dans le lot entre chaque espèce de biens. La difficulté, que soulevaient ces calculs, a été simplifiée à l'aide d'un sacrifice évident des intérêts du Trésor. Une décision du Ministre des finances, d'accord avec le Ministre de la justice, en date du 22 septembre 1807 (2), a décidé que l'imputation, en dehors du

(1) Seine, 23 octobre 1901, D. P. 1902. 5.311 ; et 4 janvier 1907, *Rép. pér.*, 11412.

(2) Instr. 342.

cas où elle est réglée dans l'acte, se ferait « de la manière la plus avantageuse au débiteur », c'est-à-dire en remontant du tarif le plus faible au tarif le plus élevé. Donc au cas spécial envisagé plus haut d'une soulte portant sur un lot, qui comprend un fonds de commerce et des marchandises neuves, on ne devra percevoir le droit de 2 % sur la valeur du fonds qu'après avoir prélevé le droit de 0. 50 % sur la valeur totale des marchandises neuves (1).

Les mutations de fonds de commerce consenties *sous condition* suivent les règles de droit commun en matière fiscale.

La *condition suspensive*, qui rend incertaine l'existence même de l'obligation, produit le même effet sur l'exigibilité du droit : la cession subordonnée à un événement incertain est donc passible provisoirement du droit fixe comme acte innomé ; mais après que le fait désigné s'est accompli, la cession revêt le caractère d'un contrat pur et simple, et le droit de mutation doit être perçu dans le délai légal qui s'ouvre alors au jour de l'accomplissement de la condition.

Un arrêt de la Chambre des requêtes du 3 juillet 1905 a décidé que si la validité de la cession du portefeuille d'une compagnie d'assurances à une compagnie similaire a été subordonnée a l'approbation de l'assemblée générale des actionnaires de la société cédante, cette ratification

(1) L'Administration, après avoir étendu à tous les actes équipollents à partage la règle de perception admise pour l'imputation des soultes, s'oppose actuellement à l'extension de cette règle en dehors des partages proprement dits, en se basant sur son caractère exceptionnel (Solution du 14 janvier 1896 ; dans le même sens : Bourgoin, 4 août 1899, *Rép. pér.*, 9860 ; Grenoble, 22 mars 1906, *Rev. de l'Enreg.*, 4131 ; Epernay, 20 décembre 1907, *Rev. de l'Enreg.*, 4611.

constitue l'événement auquel était suspendue l'existence de la cession et rend exigible le droit proportionnel jusque là demeuré en suspens (1).

La *condition résolutoire* au contraire donne à la mutation ses effets immédiats. L'acte a tous les caractères actuels d'un acte pur et simple ; le droit proportionnel est exigible, et le fait qui entraîne la résolution du contrat est un « événement ultérieur » sans influence sur la perception primitive régulièrement effectuée (loi du 22 frimaire an VII, art. 60).

Ce principe rigoureux de la non-restitution des droits, qui a soulevé de nombreuses protestations, et dont une loi récente (2) a tempéré la rigueur avec une certaine timidité, pour ne pas ouvrir la porte à la fraude, trouve une fréquente application dans les cas où l'exercice d'un commerce est subordonné à l'obtention d'un diplôme ou d'une autorisation administrative. La vente d'un tel fonds est une vente sous condition résolutoire : le refus du diplôme ou de l'autorisation résout la vente, puisque l'acquéreur n'est pas autorisé à exploiter l'objet de son acquisition.

Le cas s'est présenté pour des cessions de pharmacies, commerce dont la gestion exige du titulaire des grades déterminés (3), et pour des cessions de débits de boissons dont les tenanciers doivent être autorisés par le préfet (4).

Il est d'ailleurs loisible aux parties d'insérer dans leur acte une condition suspensive. C'est ce qui se produit dans les ventes avec faculté de dédit. Le dédit opère en principe

(1) *Rép. pér.*, 11027.
(2) Loi du 18 janvier 1912.
(3) Sol. 4 août 1874 et 5 juillet 1881.
(4) Sol. 6 janvier 1876.

comme une condition résolutoire et le droit proportionnel de mutation est immédiatement exigible ; mais il n'en est pas ainsi, si l'acquéreur a réservé son consentement en s'engageant à payer un dédit : il s'agit alors d'une promesse de vente, contrat sous condition suspensive. Une solution de l'Administration, rendue le 27 juin 1873, à propos d'une vente de fonds de commerce, dont l'entrée en jouissance est à venir, considère à tort comme suspensive la clause portant « que celle des parties qui manquerait à son engagement paierait à l'autre une somme de 1.500 francs à titre de dommages-intérêts. » Dans l'espèce, la vente est pure et simple et faite avec stipulation d'une clause pénale.

On a parfois été tenté de rapprocher la vente des fonds de pharmacien, de maître de pension, de débitant de boisson, avec les cessions d'offices dont les droits d'enregistrement sont restitués en totalité ou en partie, lorsque le cessionnaire n'est pas agréé ou que le prix est réduit. Il est inexact d'appliquer le même principe à l'une et à l'autre matière. La cession d'un office n'est parfaite qu'après la prestation de serment du nouveau titulaire ; la loi soumet l'acte à l'enregistrement obligatoire au droit de 2 % « avant d'être produit à l'appui de la demande de nomination du successeur désigné » (art. 6 de la loi du 25 juin 1841). C'est donc en vertu des dispositions spéciales de la loi que l'enregistrement des cessions d'offices suit des règles particulières.

§ 2. — Mutations d'usufruit

La loi de 1872 n'embrasse expressément que les muta-

tions à titre onéreux *de propriété* de fonds de commerce ou de clientèle. Elle ne mentionne pas les mutations d'usufruit. Ce silence est-il voulu ou bien n'est-il qu'une omission purement matérielle s'expliquant par la précipitation avec laquelle cette loi a été votée ? C'est à l'idée d'omission que la doctrine, la jurisprudence et l'Administration se sont ralliées à l'unanimité. MM. Demante et Naquet en donnent une explication juridique : « pour les transmissions mobilières, les lois précédentes, sous la dénomination *de propriété*, semblent englober tous les démembrements de ce droit (1) » ; « c'est ainsi, ajoute M. Naquet, que l'article 69, § 5, n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII ne parle que des mutations de propriété, et fait certainement rentrer l'usufruit dans cette expression..... Le législateur de 1872 a suivi les habitudes de langage de ses devanciers. On ne s'expliquerait pas, d'ailleurs, pourquoi les mutations d'usufruit seraient dispensées du paiement de l'impôt. »

§ 3. — Mutations de jouissance

La question est résolue en faveur de la non application de la loi de 1872, en ce qui concerne ces mutations. Le simple droit de créance concédé par le bailleur au locataire ne constitue pas un démembrement de la propriété. L'extension de la loi, qui est fondée pour les transmissions d'usufruit, ne peut atteindre les mutations de jouissance qui, dès lors, ne sont point astreintes

(1) Demante, *op. cit.*, t. II, 769, § 1er, n° 3.

à l'enregistrement, à condition qu'elles ne cèlent pas de mutation de propriété.

C'est là peut-être une lacune de la loi ; et dans le courant, qui entraînait les fonds de commerce dans la catégorie des immeubles, on aurait dû, pour agir conséquemment au principe, rendre obligatoire l'enregistrement des baux de fonds de commerce. Les travaux préparatoires ne signalent pas d'intention à cet égard. Il est bon d'ajouter d'ailleurs que l'enregistrement des baux d'immeubles procure à la Régie des renseignements précis sur le revenu des biens, et sert de base au calcul de certaines catégories de droits, comme les droits de mutation à titre gratuit, droits sur les échanges, calculés sur le revenu capitalisé. Cette utilité ne se présente pas pour les fonds de commerce.

SECTION II

Des mutations à titre gratuit

§ 1er — Mutations entre vifs

Doit-on pour l'application de la loi de 1872 assimiler les transmissions à titre gratuit aux transmissions à titre onéreux ? L'affirmative et la négative ont successivement prévalu. En tout temps la question a soulevé de graves controverses qui sont aujourd'hui généralement tranchées en faveur de la non-application. Mais l'on ne peut pas dire encore que ces théories différentes n'ont qu'un intérêt historique. L'Administration, qui a plaidé d'abord pour l'application de la loi aux mutations à titre gratuit entre vifs, s'est inclinée devant l'interprétation contraire de la jurisprudence, mais peut-être non sans espoir de revenir un jour à la charge, car le fait de n'avoir donné aucune instruction à ses agents implique de sa part des réserves.

La controverse a été soulevée dans la doctrine avant de l'être en jurisprudence entre MM. Demante et Aubertin dans leurs Explications de la loi du 28 février 1872. M. Demante (1), soutenu par M. Garnier (2) dans son *Répertoire périodique* et les Rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement*, a défendu l'assimilation. L'Administration a

(1) Demante, *op. cit.*, t. II, 769, § 23.
(2) Garnier, *Rép. pér.*, 6721.

partagé leur manière de voir et la jurisprudence des tribunaux l'a tout d'abord sanctionnée. Mais cette thèse combattue par M. Naquet qui « a soutenu avec une très grande fermeté de conviction » la non-application de la loi de 1872 aux mutations à titre gratuit, a fini par être condamnée par un jugement de cassation du 2 août 1886, qui a fixé la jurisprudence.

Repassons d'abord les arguments qui, au début, ont fait triompher en jurisprudence la théorie de l'application de la loi de 1872 aux donations de fonds de commerce.

« Au premier abord, dit M. Demante, son premier mais timide partisan, la négative paraît certaine. L'article 7, principe de la matière, parle expressément des mutations *à titre onéreux*. C'est ici ou jamais le cas d'appliquer l'adage *Qui dicit de uno de altero negat!* Car toute contribution publique doit être expressément imposée. Il est vrai que les articles 8 et 9 ne font plus cette précision et parlent en général de la mutation de propriété..... » C'est sur la généralité de la décision de ces deux articles que M. Demante propose « non sans une grande hésitation » d'appliquer les dispositions de la loi aux transmissions gratuites.

L'auteur anonyme de la note du Recueil Sirey sous le jugement du tribunal de la Seine du 21 janvier 1881 (1) est plus affirmatif pour donner un sens étendu à la loi, et, développant l'argument de texte soulevé par M. Demante : « On voit de suite, dit-il, que ces textes (art. 7, 8 et 9) renferment des dispositions d'ordre différent. Les unes sont spéciales aux mutations à titre onéreux, ce sont celles concernant le tarif (art. 7) et la preuve des insuffisances

(1) S. 1881. 2. 222.

ou dissimulations de prix (art. 8, §§ 4 et 5). Les autres embrassent dans la généralité de leurs formules toutes les mutations entre vifs de fonds de commerce sans exception, ce sont les dispositions relatives au délai d'enregistrement ou de déclaration (art. 8, §§ 1, 2 et 3), et enfin au moyen de prouver l'existence des mutations assujetties à l'impôt (art. 9).... » Il faut reconnaître, dit-il plus loin, que la loi vise surtout les ventes; mais dans la préparation d'une loi « les exemples ou les applications indiqués dans les exposés des motifs procèdent habituellement *de eo quod plerumque fit* sans qu'il en résulte la possibilité de limiter à ces exemples la portée générale du texte. » Bien plus, ajoute l'Administration, dans le rapport présenté lors de son pourvoi en cassation, en 1886, il n'y avait pas lieu de parler dans la loi du tarif des transmissions à titre gratuit puisqu'il était déjà établi par la loi du 18 mai 1850, dont l'article 10 assimile, quant à la quotité du droit, les donations mobilières aux donations immobilières. D'ailleurs, « la commission, tout en réduisant le droit de 4 à 2 °/₀, ne s'en est pas moins associée sans réserve à la pensée du gouvernement en reconnaissant avec lui la convenance d'assimiler entièrement, sauf au point de vue du tarif, les mutations de fonds de commerce aux mutations d'immeubles. » — M. Demante ajoute un autre argument à sa théorie. L'article 8, § 2 de la loi de 1872 décrète qu'à défaut d'acte constatant la mutation, il y est suppléé par une déclaration obligatoire au bureau de l'enregistrement. Si la déclaration mentionne alors une mutation à titre gratuit, il y a reconnaissance de don manuel sujette au droit de donation en vertu de l'article 6 de la loi du 18 mai 1850. Et l'on ne peut opposer les termes de cette dernière loi qui mentionne seulement *les actes* renfermant la mutation, car le mot

acte a ici un sens très général et comprend toute déclaration passée spontanément devant le receveur.

Quant à l'objection tirée du fait que le législateur de 1872 ne pouvait rationnellement prévoir des donations à titre gratuit par les mots « actes sous-seings privés », à cause de la nécessité de dresser les donations par actes authentiques, elle est peu soutenable, au dire des partisans de l'Administration, car les droits d'enregistrement sont établis sans qu'il soit tenu compte de la valeur juridique des actes. C'est dans cette pensée qu'ont été édictés les articles 8 et 9. Et, « ce qui démontre surabondamment la justesse d'une telle prévision, ajoute M. Garnier, c'est que précisément dans l'affaire soumise à la Cour, il s'agissait d'une donation de fonds de commerce faite sans écrit et dont l'existence ne résultait que des présomptions légales invoquées par l'Administration. »

La théorie adverse est soutenue par M. Naquet (1) défendu énergiquement par les rédacteurs du journal *La Loi* (2) : « L'intérêt de la controverse, dit-il, existe à un double point de vue : 1° quant aux tarifs applicables ; 2° quant aux conditions d'exigibilité de l'impôt. »

« Si les transmissions gratuites sont prévues par la loi du 28 février 1872, elles donneront lieu à la perception d'un droit de 2 % sur le fonds de commerce, et de 0,50 % sur les marchandises neuves. Elles seront en outre imposées encore qu'il n'y ait aucun écrit rédigé pour les constater. » Or ces résultats entraîneraient « une perversion de tarifs tout à fait inexplicable : il aurait pour effet de soustraire les mutations gratuites de fonds de commerce

(1) Naquet, *op. cit.*, t. I, 251.
(2) *La loi*, 6 avril 1881.

aux tarifs des donations pour les soumettre aux tarifs des mutations à titre onéreux.

Nous partageons la manière de voir de M. Naquet. Il ne peut être mis en doute que lorsqu'une loi dit : Article 1er (art. 7 en l'espèce) « les mutations *à titre onéreux* de fonds de commerce ou de clientèle sont soumises à un droit d'enregistrement de 2 % », elle exclut de ce tarif les mutations *à titre gratuit ;* et s'il est soutenable que les articles suivants formulent la règle générale de l'exigibilité de l'impôt et sont applicables, dans la généralité de leurs termes, aux mutations à titre gratuit, ils ne modifient pas pour autant la règle plus restreinte du premier article, qui établit d'une façon aussi précise le tarif et les mutations qu'il frappe.

Ce point une fois établi on peut, par un examen serré des textes, rattacher toutes les dispositions des articles 8 et 9 au principe posé par l'article 7. Ainsi que le dit M. Testoud (1), « il est quelque peu téméraire de supposer que le législateur s'est rétracté à quatre lignes de distance, en modifiant son principe aussitôt après l'avoir posé », surtout si l'on ajoute que rien dans les travaux préparatoires ne peut laisser croire à l'intention de viser les donations de fonds de commerce. M. Testoud tire un autre argument du quatrième alinéa de l'article 8, au cœur même des dispositions déclarées applicables aux mutations à titre gratuit : « Il n'y a, dit-il, de sanction pénale établie *qu'à l'égard des dissimulations de prix* et non à l'égard des insuffisances d'évaluation. » — Enfin à l'argument défendu principalement par M. Garnier que la nullité radicale des donations sous seings privés n'est pas une prohibition à

(1) *Revue critique* 1884, p. 153.

la perception du droit de mutation, on peut opposer, toujours avec M. Testoud, qu'il n'appartient pas au législateur de prévoir dans un texte formel comme une situation normale la violation des règles qu'il a lui-même posées ; et il n'y a pas de précédent qui permette de supposer qu'il ait pu envisager une telle situation.

La théorie la plus conforme à l'esprit et à la lettre de la loi et qui a été confirmée par la jurisprudence, réserve donc aux seules mutations à titre onéreux de fonds de commerce et de clientèle l'application de la loi de 1872. L'opinion contraire était plutôt une interprétation de circonstance, guidée par un sentiment fiscal. M. Demante avertit : « Si l'on repousse notre solution, dit-il, la porte est ouverte à la fraude. Tout acquéreur pourra se dire donataire, et la preuve de la fraude incombant à l'Administration sera souvent difficile. Nous retombons dans le système des lois imparfaites se laissant impunément violer. » Ce danger signalé serait réel en effet, si l'Administration était tenue d'établir le caractère onéreux quand les parties prétendent que la mutation était gratuite ; c'est même la solution qui a été donnée par deux jugements (1). Mais ces deux jugements peuvent être considérés comme isolés. M. Naquet soutenait déjà un avis différent : « Les mutations de fonds de commerce ont presque toujours lieu à titre onéreux, dit-il, à moins qu'elles ne soient faites au profit de parents très rapprochés, et la présomption sera favorable à l'Administration. »

Aujourd'hui il est admis que la présomption est plus générale encore, et s'applique à tous les cas où une mutation de fonds de commerce a lieu. Un texte spécial

(1) Seine, 30 novembre 1888, *Rép. pér.*, 7236 ; et Dieppe, 18 décembre 1890, *Rép. pér.*, 7615.

existe en faveur de cette solution, c'est l'article 9 de la loi de 1872 « qui fait résulter le droit de la Régie de certains faits dont, en réalité, le seul caractère est d'établir la mutation, sans prouver en même temps son caractère onéreux (1). » Cet argument n'est aujourd'hui plus contesté, et la jurisprudence l'a invoqué soit en s'appuyant sur l'article 9 seul, soit en combinant cet article avec l'article 7 (2). Il appartient donc au redevable qui allègue le caractère gratuit de la transmission, d'en fournir la preuve. Cette preuve varie selon les circonstances, elle ne peut résulter de simples allégations, et il appartient aux tribunaux d'en apprécier la valeur. Ainsi un jugement de Lons-le-Saunier a decidé que la preuve de la gratuité ne peut résulter de l'absence de prix exprimé dans le contrat, si l'acquéreur a accepté de payer le passif grevant le fonds (3).

Pour tirer une règle précise des discussions que nous venons de rapporter, disons que d'après la solution qui prévaut actuellement, et à laquelle l'Administration semble s'être soumise, temporairement au moins, les donations de fonds de commerce rentrent dans la catégorie des donations de biens mobiliers et comme telles ne sont pas soumises à l'enregistrement obligatoire. Mais lorsque les faits désignés par l'article 9 signalent à la Régie une mutation, il existe en sa faveur une présomption *juris tantum* de cession à titre onéreux contre laquelle les parties doivent fournir la preuve de la gratuité.

(1) Wahl, *op. cit.*, t. II, 527.
(2) Cass. civ. 22 avril 1909, *Rép. pér.*, 4809.
(3) Lons-le-Saunier, 20 mai 1910, *Rev. Enreg.*, 5152.

§ 2. — Mutations par décès

La loi de 1872 vise-t-elle les mutations par décès? Cette catégorie de transmission n'a jamais été confondue avec les donations. Elle a suivi toujours des règles spéciales.

Nous avons vu dans l'exposé historique avec quelle conviction MM. Championnière et Rigaud soutenaient qu'un achalandage n'est pas susceptible d'une appréciation fiscale. Cependant, dès avant 1872, ce n'est pas leur opinion qui a prévalu ; l'élément immatériel du fonds de commerce a été considéré comme un bien soumis aux droits de succession dans les conditions établies par la loi du 22 frimaire an VII, article 14-8° (Rappr. Avis du comité des fin. du Cons. d'État du 8 juin 1831 ; Instr. de la Régie, n° 1377, § 1).

Quant aux objets matériels dépendant du fonds de commerce, il n'a jamais été mis en doute qu'ils sont assujettis à l'impôt, suivant en cela la règle applicable aux objets mobiliers.

C'est donc en vertu de la loi du 22 frimaire an VII que tous les éléments du fonds de commerce faisant partie d'un héritage ont été soumis à la déclaration obligatoire. La loi de 1872 n'a rien innové ; en cette matière comme en celle des donations, elle est muette. Cependant on a été d'accord à reconnaître que les présomptions qui sont applicables en vertu de l'article 9 de cette loi pour démontrer la transmission de fonds de commerce ou de clientèle entre vifs, servent aussi à établir l'omission de ce même bien dans la déclaration de succession. Il en est ici de même que pour les biens immobiliers dont l'omission dans l'actif d'une succession est suffisamment établie pour la percep-

tion du droit de mutation par les circonstances désignées dans l'article 12 de la loi de frimaire, et qui sont semblables aux présomptions de notre article 9 (V. chap. IV, § 2, relatif aux preuves de la mutation).

Il reste à présent à savoir quel est le mode d'évaluation des éléments d'un fonds de commerce, ou d'une clientèle. D'après la loi du 22 frimaire an VII, article 14, 8°, l'assiette du droit proportionnel établi sur les mutations de biens meubles à titre gratuit entre vifs ou par décès était « déterminée par la déclaration estimative des parties, sans distraction des charges. » Dans ces conditions, la valeur assignée aux meubles par les héritiers était, dans la plupart des cas, très inférieure à la valeur réelle, et la fraude difficile à découvrir ; aussi une loi du 21 juin 1875, pour éviter l'estimation arbitraire des héritiers, a-t-elle établi une base légale d'évaluation. Son article 3 est ainsi conçu :

« La valeur de la propriété et de l'usufruit des biens meubles est déterminée, pour la liquidation et le payement du droit de mutation par décès :

1° Par l'estimation contenue dans les inventaires ou autres actes passés dans les deux années du décès ;

2° Par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès. Cette disposition s'applique aux objets inventoriés et estimés conformément au paragraphe 1^er^, et dont l'évaluation serait inférieure au prix de la vente ;

3° Enfin, à défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, par la déclaration faite conformément au paragraphe 8 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, le tout sans distraction des charges. »

Le dernier alinéa de cet article ajoute : « Les dispositions qui précèdent ne sont applicables ni aux créances, ni aux rentes, actions, obligations, effets publics et tous autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des lois spéciales. »

L'interprétation de l'article 3 a naturellement causé des difficultés en ce qui concerne les fonds de commerce dont la clientèle et l'achalandage constituent une valeur incorporelle ne rentrant pas dans les prévisions de cet article. L'Administration a elle-même donné, à ce sujet, des solutions différentes. M. Wahl (1) a soutenu l'application de la loi de 1875 aux fonds de commerce, d'accord avec une solution de la Régie du 1er mai 1894. — L'avis contraire a prévalu dans un jugement du tribunal du Havre du 19 juin 1897 (2) qui a considéré que l'énumération du dernier alinéa de l'article 3 était restrictive.

Lors de la préparation de la loi du 25 février 1901 qui a remanié l'ancien régime fiscal des successions, la question a été soulevée par M. Dufoussat, sénateur, auteur d'un amendement déposé en vue d'instituer un mode de contrôle sur l'évaluation des fonds de commerce et des clientèles dans les mutations par décès. Nous ne pourrions mieux dépeindre la situation antérieure à 1901 qu'en reproduisant les paroles de M. Dufoussat pour défendre sa proposition : « Tous les receveurs de l'Enregistrement, tous les hommes d'affaires savent parfaitement que les évaluations en capital des fonds de commerce et de clientèles, dans les déclarations de successions, sont faites pour des valeurs insignifiantes et, par conséquent, dissimulées.

(1) S. 97. 2. 286, et 99. 2. 253.
(2) *Rev. Enreg.*, 1595.

Et il est, certes, très facile d'en comprendre la raison : la loi fiscale est muette à ce sujet : aucune sanction de répression de la fraude n'existe en la matière ; par suite, les déclarants de successions, les héritiers, peuvent donner aux fonds de commerce l'évaluation en capital qu'il leur plaît de fixer. Des héritiers peuvent, par exemple, déclarer dans une succession les magasins du Bon Marché ou quelque autre des établissements les plus considérables de Paris — je raisonne en droit — pour une valeur de 100 francs ou de 1.000 francs, et l'Enregistrement est obligé d'accepter cette évaluation. Le fisc doit percevoir les droits de succession seulement sur l'évaluation qui lui est faite par l'héritier, quelque dérisoire qu'elle soit. La Régie est complètement désarmée : elle n'a dans l'espèce aucune base d'évaluation, aucun moyen de réprimer cette fraude... Les prescriptions contenues dans les premiers paragraphes de l'article 10 (l'article 11 actuel) déjà voté ont pour objet de prévenir les insuffisances d'évaluation qui se produisent dans la déclaration de la consistance et de la valeur des meubles meublants et autres objets ; mais rien n'est stipulé pour l'évaluation des fonds de commerce (1). »

La loi du 25 février 1901 a reproduit dans son article 11 les bases d'évaluation de l'article 3 de la loi du 21 juin 1875 et a introduit une quatrième règle (le § 3 de l'article 11). Elle détermine la valeur des biens meubles « à défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, en prenant pour base 33 % de l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession, sauf

(1) *Journ. off.*, Sénat 29 janvier 1901, p. 110, col. 2.

preuve contraire. *Cette disposition ne s'applique pas aux polices d'assurances concernant* les récoltes, les bestiaux et *les marchandises.* »

L'amendement de M. Dufoussat n'a donc pas eu pour effet de changer le mode d'estimation d'un fonds de commerce dépendant d'une succession, mais il a appliqué aux évaluations en capital des fonds de commerce les règles de *l'expertise* par l'addition, à la fin de l'article 11 de l'alinéa suivant : « Les dispositions des deux derniers paragraphes de l'article 8 de la loi du 28 février 1872 sont applicables aux déclarations comprenant des fonds de commerce ou des clientèles dépendant de la succession.

Ainsi les règles de l'expertise sont applicables aux transmissions par décès de la même façon qu'aux transmissions entre vifs à titre onéreux en vertu du texte qui vient d'être relaté. Désormais l'institution de ce mode de contrôle rend inutile l'application des bases légales d'évaluations spéciales aux biens meubles. Non seulement les éléments incorporels du fonds, mais aussi le matériel (puisque l'expertise peut porter sur cet élément corporel) sont donc évalués par les héritiers déclarants de même qu'ils estiment le revenu des immeubles ruraux non loués qui dépendent de la succession. Quant aux marchandises neuves leur valeur est déterminée par les inventaires, les prix de vente, ou l'évaluation des parties.

SECTION III

Des mutations entre associés

Rappelons qu'une société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de former un fonds commun au moyen de mises à fournir par chacune d'elles en vue de partager les bénéfices qui pourraient en résulter (1). On entrevoit dès lors toute l'importance des fonds de commerce en cette matière ; l'*affectio lucri* est un caractère essentiel et commun au fonds de commerce et à la société, et la plupart du temps une société est fondée en vue d'une exploitation commerciale.

L'acte de constitution d'une société, quels que soient le chiffre et la nature des apports qu'il constate, est enregistré moyennant un droit qui, bien qu'il soit proportionnel, n'est pas comparable aux droits de mutations ordinaires. C'est un ancien droit fixe devenu après diverses transformations le tarif proportionnel réduit de 0,20 % (2).

La perception d'un droit d'acte sur une convention qui établit civilement une transmission de propriété de l'objet apporté (cession par l'*associé* à la personne morale *société*), semble ne pas se justifier ; et en effet, sous le droit ancien

(1) Planiol, *op. cit.*, II, 1934.

(2) Loi du 22 frimaire an VII, art. 68, § 3, n° 4, droit fixe de 3 francs, porté à 5 francs par la loi du 28 avril 1816, art. 45, n° 2; remplacé par un *droit fixe gradué* de 5, 10, 20, 40 francs, etc..., pour les valeurs inférieures à 5.000, 10.000, 20.000, 40.000, etc.., transformé en un droit proportionnel de 0,20 % par la loi du 28 février 1872, art. 1er.

le contrat de société était considéré, et tarifé, comme les actes translatifs de propriété mobilière ou immobilière à titre onéreux. La dispense du droit de mutation a pour véritable motif le désir de favoriser la constitution des sociétés, désir qui s'est déjà manifesté sous le droit intermédiaire par une diminution du droit de transmission spécialement en faveur des actes de société, puis, sous la loi du 22 frimaire an VII, par l'établissement d'un simple droit fixe dont les lois postérieures n'ont augmenté le taux que pour des nécessités budgétaires.

Dans la suite, plusieurs systèmes ont cherché à donner un fondement juridique à cette tarification spéciale. Ce serait sortir des limites de notre sujet que d'examiner ces diverses opinions ; mais nous nous trouvons ici en face d'un droit exceptionnel qui a besoin d'être justifié. Aussi mentionnerons-nous brièvement l'opinion de M. Wahl (1) qui considère l'associé auteur de l'apport comme restant propriétaire des biens apportés, et la théorie qu'admettent l'Administration et la jurisprudence qui considèrent la mise d'un bien en société comme une *mutation conditionnelle* soumise à l'événement du partage qui fixera rétroactivement l'attribution de la propriété. Il s'agit donc, dans cette deuxième théorie, d'une mutation sous condition suspensive. Dans la suite, lors du partage, si le bien est placé dans le lot du sociétaire apporteur, ce dernier est censé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire : l'éventualité ne s'est pas réalisée, il ne s'est pas produit de mutation. Si au contraire ce même bien échoit à un autre sociétaire que l'apporteur, la condition est remplie pour donner ouverture au droit de mutation : il s'est produit entre l'appor-

(1) Wahl, *op. cit.*, I, 558.

teur et l'attributaire une transmission qui, suivant la règle propre aux contrats sous condition suspensive, est censée rétroagir au jour de la formation de la société (1).

Le droit proportionnel réduit, de 0,20 $^{0}/_{0}$, étant un *droit d'acte* il s'ensuit qu'il ne peut être perçu que sur la présentation volontaire d'un acte écrit, à la formalité de l'enregistrement, ce qui ne s'applique qu'aux actes sous seings privés, car si le contrat de société est dressé par un notaire, énoncé dans un acte public, ou produit en justice, l'enregistrement devient obligatoire.

L'apport pur et simple d'un fonds de commerce, comme de tout autre bien dans une société, suit cette règle, et il importe peu que l'apport soit constaté lors de la constitution, ou en cours de la société. Mais il n'en est ainsi qu'autant qu'il n'existe aucune convention accessoire, étrangère aux clauses génératrices de la société, disposition indépendante donnant lieu à un droit spécial, ou mutation sujette à l'enregistrement dans un délai déterminé.

A. *Apport en société.* — Laissant de côté la question des clauses indépendantes qui ne comportent pas des règles spéciales en matière d'apports de fonds de commerce, nous nous arrêterons de préférence à l'étude du régime fiscal de l'apport d'un fonds consenti, non en échange de parts sociales, mais moyennant un équivalent à fournir ou à payer par la société. Cette circonstance donne à l'apport le caractère d'une mutation à titre onéreux dans les termes des articles 7 à 9 de la loi de 1872, et à laquelle s'appliquent les règles concernant les tarifs, les délais, les preuves de la transmission, l'expertise.

(1) Comp. Naquet, *op. cit.*, I, 253.

Mais dans certains cas le caractère onéreux de l'apport peut ne pas s'étendre à tous ses éléments. Il se produit fréquemment qu'un associé fait un apport à titres distincts de parties différentes du même fonds en constituant sa mise sociale avec le nom commercial et l'achalandage et en exigeant un équivalent pour l'apport des marchandises et du matériel. Le droit de 0,20 % et les droits de mutation établis par la loi de 1872 seront alors distinctement perçus chacun sur la valeur ou le prix qui leur est attribué (1). Il en serait de même si l'associé avait apporté son fonds en entier dans la société, mais en limitant la proportion dans laquelle il en fait la mise pure et simple et en exigeant le paiement du surplus de sa valeur (2).

En cela, il est indifférent que les apports distincts soient concomitants ou séparés. Ainsi le commerçant qui a apporté à titre de mise sociale les éléments incorporels de son fonds de commerce peut avoir conservé par devers lui les marchandises. L'enregistrement du contrat de société est alors facultatif, et le droit de 0,20 % n'est calculé que sur l'évaluation de l'apport constaté. Mais si ultérieurement ce même commerçant cède à la société moyennant un équivalent les autres éléments matériels du fonds, il convient d'apprécier si cette cession constitue une vente ordinaire de meubles non soumise obligatoirement à l'enregistrement, ou une cession correspective à l'apport primitif du fonds de commerce, et tombant par ce fait sous l'application des dispositions de la loi de 1872. « Les deux contrats, dit M. Garnier (3), concourent à la réali-

(1) Lille, 3 août 1905 ; *Rép. pér.*, 11206.

(2) Sol. de l'Adm., mai 1885.

(3) *Rép. pér.*, 10592, note sous Seine, 14 juin 1901, et Lille, 26 mars 1903. Comp. Seine, 13 mars 1904, *Rép. pér.*, 10793.

sation d'une transmission unique des divers éléments composant le fonds de commerce, au moyen d'un apport en société, qui a le caractère onéreux quant aux marchandises, d'où il suit que l'enregistrement est obligatoire pour l'acte constatant la cession des marchandises. »

C'est là une question de circonstances d'où l'Administration peut tirer une présomption établissant la corrélation des apports à titres différents. Par exemple, si, lors de la mise en commun du fonds, son propriétaire s'est réservé le droit de céder plus tard à la société les marchandises qui en dépendent (Senlis, 30 août 1878, *Rép. pér.*, 5107-8), la cession ultérieure est présumée être le complément de l'apport primitif des autres éléments du fonds. La cession est une mutation soumise obligatoirement à l'enregistrement dans un délai déterminé.

B. *Dissolution de la société.* — Nous avons dit plus haut que l'apport pur et simple d'un fonds de commerce en société est considéré comme une mutation conditionnelle soumise aux éventualités du partage qui a lieu lors de la dissolution. A cette époque le cas le plus simple est naturellement celui où chaque associé reprend son apport : c'est alors un partage pur et simple où chaque attributaire est déclaré ne s'être jamais démis de la propriété de son apport ; la mutation conditionnelle ne s'est pas réalisée.

Si, au contraire, l'apport est attribué à un associé autre que l'apporteur, on est en présence d'une véritable vente. Ici, la condition de la mutation s'est réalisée, et en raison de son effet rétroactif, la perception du droit proportionnel est assise sur la valeur de l'apport au jour de la mise en société et au tarif en vigueur à cette époque (1).

(1) Instr. 2820, § 6.

Spécialement si cet apport était un fonds de commerce, la mutation réalisée doit être obligatoirement déclarée dans les délais établis par l'article 8 de la loi de 1872, même si la mise en société est antérieure à l'entrée en vigueur de cette loi; la mutation, dans le premier cas, sera soumise aux droits proportionnels, et, dans le second, elle bénéficiera du tarif de faveur de la loi du 11 juin 1859 comme acte de commerce, si elle en remplit les conditions de forme : elle sera donc, dans ce cas, obligatoirement soumise à la perception d'un droit fixe dans un délai déterminé. C'est cette solution étrange en apparence, qui a été consacrée par la Chambre des requêtes (1), en l'appuyant sur cette considération que l'article 8 de la loi de 1872 ne porte aucune atteinte aux droits acquis, en prévoyant et en réprimant les infractions à la loi en vigueur.

La perception du droit de mutation soulève encore plus de difficultés qu'elle ne paraît en présenter. Plus que tout autre rapport, un fonds de commerce est susceptible de grandes variations d'importance pendant la durée de la société. « Si le développement du fonds de commerce, dit M. Demasure (*Traité des sociétés*, p. 114) a été hors de proportion avec celui qu'on pouvait prévoir, on doit admettre qu'il y a eu transformation de *l'universum corpus* et que le fonds nouveau est une création de l'industrie commune (Comp. sur ce point Rouen, 13 avril 1870). D'autre part, un fonds de commerce se compose de trois éléments principaux, qui ont été distingués par la loi du 28 avril 1872 : 1° l'achalandage, 2° le droit au bail, 3° les objets mobiliers, instruments de fabrication, brevets d'in-

(1) Cass. 16 août 1875. D. P. 1876. 1. 213.

vention, etc., servant à l'exploitation, à l'exception des marchandises. L'achalandage provient essentiellement de la collaboration commune des associés; ils y ont une part égale, et la transmission, qui en est faite à l'un deux, ne peut donner ouverture au droit proportionnel que sur la partie du prix représentative de la portion transmise. Toutes les fois que cette valeur spéciale de l'achalandage pourra être distinguée, il y aura lieu d'appliquer cette distinction. De même en ce qui concerne les marchandises, l'Administration admet que, celles apportées originairement ayant dû être vendues et renouvelées dans l'intervalle écoulé depuis la formation de la société jusqu'à la dissolution, on n'a pas pu les comprendre dans l'attribution faite à l'associé qui conservait le fonds de commerce, et qu'il n'y a pas lieu de réclamer le droit de cession sur la valeur des marchandises, au jour de la constitution de la société (Sol. du 5 avril 1879, *Dict. de l'Enreg.*, V° Société, n° 1046). »

En résumé, s'il s'est produit dans le fonds de commerce une augmentation de valeur due à l'activité des associés, cette plus-value constitue une part indivise entre eux, « un acquêt social » faisant partie de la masse partageable. L'attribution qui en est faite à l'un d'eux est un *partage* pur et simple (ou avec soulte ou retour en argent). Si au contraire il s'agit d'une augmentation de valeur due à des causes propres au fonds lui-même (par exemple si l'essor provient de la vente d'un produit subitement en vogue), il faut considérer cet accroissement comme appartenant à l'auteur de l'apport. Mais cette dernière considération sera difficile à établir en pratique, aussi doit-on envisager la plus-value du fonds, comme le produit de l'activité commune des associés.

En cas de diminution de valeur du fonds de commerce, la règle ne peut pas présenter de difficulté puisque cette valeur doit être appréciée au jour de l'apport par suite de la rétroactivité. Mais pour les choses fongibles, il y a lieu de faire abstraction de celles qui ont disparu au jour de la dissolution. Les marchandises existant en nature lors de la dissolution sont censées représenter celles qui avaient été apportées et qui pouvaient être plus importantes en nombre et en valeur ; le droit de mutation sera donc assis sur leur estimation *actuelle* (1).

Il peut se produire aussi qu'un fonds de commerce indivis entre plusieurs associés et apporté par eux dans le fonds social, soit, lors du partage, attribué en totalité à l'un d'eux tandis que ses coassociés sont lotis avec d'autres biens. La transmission conditionnelle se réalise ici encore, et les droits de mutation établis par la loi de 1872 deviennent exigibles sur les quotités qui appartenaient primitivement aux associés non attributaires. L'acte n'est pas un partage, pas même un partage avec soulte. — Il n'en était pas de même dans une espèce solutionnée par l'Administration, où deux associés, ayant fait l'apport d'un immeuble et d'un fonds de commerce indivis entre eux, s'étaient attribué respectivement, lors de la dissolution, l'immeuble et le fonds de commerce. L'Administration, dans sa solution du 13 juillet 1876, a considéré, à bon droit, cet acte comme un partage pur et simple.

Résumons les règles principales que nous venons de passer en revue : les caractères de l'apport d'un fonds

(1) Montbrison, 11 juin 1904, 2e partie du jugement, *Rép. pér.*, 10839.

de commerce en société, comme de son attribution lors de la dissolution, sont, ou purs et simples, ou onéreux. Dans le premier cas, le fonds est censé n'être jamais sorti des mains de son propriétaire : les conventions sont alors facultativement soumises à l'enregistrement, et c'est le droit de partage qui est perçu. — Dans le second cas, il s'est produit des mutations successives, soit entre l'apporteur et la société lors de la création, soit entre l'apporteur et l'attributaire lors de la dissolution : l'enregistrement du contrat est alors obligatoire et passible des droits de mutation. — Mais lorsque le fonds qui a été créé par la société est attribué finalement à l'un des sociétaires, il n'y a pas mutation mais partage.

SECTION IV

Apport en communauté.

Les règles de perception relatives aux apports purs et simples en société sont applicables aux apports en mariage. C'est le même ancien droit fixe devenu le droit proportionnel réduit de 0,20 °/₀ qui est perçu sur l'estimation des parties (1). Cependant, on ne justifie pas la perception du droit d'apport en mariage par le même fondement juridique qu'en matière de société. Il n'y a pas ici mutation conditionnelle.

On ne considère pas comme une cession éventuelle la convention en vertu de laquelle le survivant des époux aura la faculté de conserver le fonds de commerce dépendant de la communauté, à charge de verser à la masse une somme déterminée. Cette clause est considérée comme une *convention de mariage*, dans les termes des articles 1420 et suivants du Code civil, qui autorisent les époux à déroger au partage égal établi par la loi. C'est l'opinion émise par la jurisprudence. « Le droit de propriété du survivant des époux, porte un arrêt de cassation du 6 avril 1856 (2), prend son origine et son titre non dans un contrat consen-

(1) Comp. note 2 de la page 56. Droit fixe de 3 francs (loi du 22 frimaire an VII, art. 68, § 3, n° 1) ; droit fixe de 5 francs (loi du 28 avril 1816, art. 2 ; droit fixe gradué (loi du 28 février 1872, art. 1, 4°) ; droit proportionnel de 0,20 °/₀ (loi du 28 avril 1893, art. 19).

(2) D. P. 1856. 1. 207.

suel à intervenir avec les héritiers du prémourant, mais dans la clause du contrat de mariage qui lui fait attribution de ce droit, pour le cas où la chance aléatoire de survie s'ouvrira en sa faveur. » — L'Administration a admis cette interprétation dans une solution du 22 juin 1883 (1).

La question ne présente pas de difficulté lorsque le fonds de commerce a été créé par la communauté. Par contre, il y a lieu d'introduire des distinctions lorsque le fonds a été apporté en mariage par l'un des époux :

1° Sous le régime de la *communauté légale*, il devient commun avec tous ses éléments, et alors même que son exploitation exigerait du titulaire la possession d'un diplôme personnel comme pour une pharmacie. — Notons ici qu'il n'en est pas de même pour un office ministériel, où, pour une raison spéciale basée sur le droit de présentation qui appartient au titulaire, c'est la valeur vénale de l'office et non l'office lui-même qui entre en communauté.

2° Sous le régime de *communauté réduite aux acquêts*, seules les marchandises, comme choses fongibles, deviennent biens de communauté, sauf récompense. Quant aux éléments incorporels du fonds et au matériel, il y a lieu de distinguer :

a) Si l'apport mobilier de l'époux a été estimé dans le contrat de mariage, l'estimation est censée valoir vente à la communauté, sauf clause contraire, en vertu de l'article 1551 du Code civil, dont la règle spéciale au régime dotal est étendue à la communauté. Dans ce cas, l'époux apporteur a droit seulement, lors du partage, à la reprise de l'estimation au jour du contrat, soit que, le fonds exis-

(1) *Journ. de l'Enreg.*, 22156.

tant encore en nature, sa valeur ait diminué ou augmenté, soit qu'il ait été vendu pendant la communauté pour un prix inférieur ou supérieur à cette estimation.

b) Si le fonds de commerce n'a pas été estimé au contrat, il reste propre à l'époux auteur de l'apport, qui, *en principe*, le reprend à la dissolution de la communauté tel qu'il existe à cette époque, c'est-à-dire en subissant la dépréciation, qui a pu se produire, ou en tirant profit de la plus-value acquise. — Nous avons dit : en principe, car par un arrêt du 25 octobre 1909 (1), la Cour de cassation a décidé que, sous le régime de la communauté d'acquêts, si les bénéfices d'un fonds de commerce propre à l'un des époux ont accru la valeur de ce fonds, cette plus-value appartient à la communauté. Cet arrêt introduit dans la matière une distinction qui n'existait pas autrefois. Il faut en tirer cette règle que, la plus-value d'un fonds propre à un époux ne sera elle-même un bien propre qu'au cas où elle s'est produite spontanément ou grâce au travail des conjoints. Si, au contraire, elle résulte de l'emploi des revenus de biens propres, elle tombe en communauté comme étant produite à l'aide de biens communs.

Il serait donc inexact de généraliser la règle sur laquelle nous venons de baser ces distinctions. L'adage, qui déclare que l'estimation vaut vente, n'est pas sans exception. Il n'établit en effet qu'une présomption de mise en communauté de l'apport, présomption qui peut tomber si des circonstances de fait démontraient que l'estimation n'a eu d'autre but que de faciliter la liquidation de la société d'acquêts (2).

(1) *Rev. de l'Enreg.*, 4925.
(2) Comp. Cass. 14 mars 1877, S. 1878. 1. 5.

Si l'on envisage, d'autre part, l'apport en mariage, sans estimation ni description, d'un fonds comprenant marchandises, matériel et clientèle, en principe tous ces biens tombent en communauté; cependant il peut résulter de certaines circonstances que le fonds de commerce proprement dit, c'est-à-dire la clientèle fasse retour à l'époux apporteur sur la simple constatation de son apport dans le contrat, « considérant, dit un jugement de Dijon (1), qu'en apportant en mariage du matériel et des marchandises faisant partie du fonds de commerce dont il était propriétaire, R. n'a pas apporté ce fonds lui-même considéré dans son ensemble juridique; qu'il n'a fait qu'en détacher deux éléments accessoires purement corporels, tandis que le fonds lui-même, en tant qu'universalité juridique dont la clientèle, valeur incorporelle, est un des éléments essentiels, lui demeurait propre. »

Ainsi l'apport en mariage d'un fonds de commerce ou d'une clientèle, est soumis au droit de 0,20 %, comme, d'ailleurs, l'apport de tout autre bien. Les conventions de mariage, quelles que soient leurs combinaisons, ne sont pas considérées comme des transmissions passibles d'un droit proportionnel.

(1) Dijon, 17 juin 1903, *Rép. pér.*, 10695.

SECTION V

Vente après faillite

Elle est régie par la loi du 24 mai 1834 dont l'article 12 a établi un droit proportionnel de 0,50 % sur le prix de la vente des objets mobiliers et marchandises du failli, lorsque cette vente a lieu, conformément à l'article 486 du Code de commerce, par le syndic ou à sa requête, en vue de réaliser l'actif de la faillite.

Les dispositions exceptionnelles de cette loi qui s'étend aux fonds de commerce — mais non aux clientèles civiles — n'ont pas été abrogées par la loi du 18 février 1872. « La loi nouvelle, dit M. Garnier, ne déroge pas à la législation de faveur » c'est aussi l'opinion de l'Administration (solutions du 6 septembre 1872 et 8 janvier 1873, et, plus récemment, du 11 mai 1901) (1), de M. Naquet (I. 253), et de la jurisprudence.

Le maintien des dispositions anciennes ne supprime pas l'obligation des délais de la loi de 1872. « Les mutations de propriété de fonds de commerce, dépendant d'une faillite, sont assujetties à la loi du 28 février 1872, mais elles ne donnent lieu qu'au droit de 0,50 %. Le syndic est personnellement responsable du paiement du droit dans les délais de rigueur (2). » C'est ici le cas de répéter avec la Chambre des requêtes dans son arrêt du 16 août

(1) *Rép. pér.*, 1446. *Rev. Enreg.*, 2680.
(2) Lorient, 29 mai 1878, *Rép. pér.*, 5052.

1875 que la loi de 1872 en prévoyant et en réprimant les infractions à ses propres dispositions, ne porte aucune atteinte aux droits acquis (1).

L'application du tarif de faveur n'est donc pas admise en dehors des conditions de l'article 486. Il est nécessaire que la vente constitue une des opérations de la faillite. Ainsi il a été jugé par le tribunal de la Seine, le 4 janvier 1907 (2), que la résolution judiciaire pour non-paiement du prix d'une vente de fonds de commerce, faite après faillite, constitue une rétrocession sujette au droit de 2 °/₀ : « attendu, dit le tribunal, qu'il suffit de lire les deux articles 12 de la loi du 24 mai 1834 et 486 du Code de commerce pour constater que la résolution de vente prononcée par le jugement du 3 août 1904 ne rentre pas dans la catégorie des mutations expressément visées par le texte qui édicte exceptionnellement le taux de 0,50 °/₀. » L'application du droit de 0,50 °/₀ ne pourrait se justifier : « le but de la cession, comme dit M. Garnier, n'est pas de réaliser l'actif de la faillite, puisqu'au contraire il a pour résultat d'en distraire une valeur (3). »

Notons que le droit de 0,50 °/₀, perçu sur tous les biens dépendant de la faillite, égale comme taux le tarif que la loi du 28 février 1872 a édicté sur le prix des marchandises neuves vendues avec un fonds de commerce. Il est bien évident que c'est en vertu de la loi du 24 mai 1834 et non de celle de 1872 que le tarif de 0,50 °/₀ sera perçu sur le prix afférent aux marchandises dépendant du fonds déclaré en faillite.

(1) D. P. 1876. 1. 213. Cf *supra*, p. 61.
(2) *Rép. pér.*, 11412.
(3) Comp. Angoulême, 29 novembre 1911, *Rev. Enreg.*, 5470.

CHAPITRE III

ASSIETTE ET QUOTITÉ

Rappelons les termes de la première phrase de l'article 7 de la loi du 28 février 1872 qui servira de plan à ce chapitre : « Les mutations à titre onéreux de *fonds de commerce* ou de *clientèles* sont soumises à un droit d'enregistrement de 2 %. »

Avant de rechercher dans quel but la loi a énoncé séparément les fonds de commerce et les clientèles, nous passerons en revue les différents éléments qui composent un fonds de commerce. Ces éléments sont déterminés par la seconde partie du même article qui en fait une énumération dont nous adopterons l'ordre :

1° « Ce droit (de 2 %) est perçu sur le prix de la vente de l'achalandage, de la cession du droit au bail et des objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds, à la seule exception des marchandises neuves garnissant le fonds. »

2° « Ces marchandises ne seront assujetties qu'à un droit de 0,50 %, à condition qu'il sera stipulé pour elles un prix particulier, et qu'elles seront désignées et estimées article par article dans le contrat ou la déclaration. »

Nous terminerons ce chapitre par l'étude de la vente simultanée d'un fonds de commerce et d'immeubles.

SECTION I

Du fonds proprement dit

§ 1er. — De l'achalandage

En réalité, a dit l'Administration, lors de son pourvoi en cassation d'un jugement rendu par le tribunal de la Seine le 4 août 1893 (1), « l'élément le plus important et le seul sans lequel il soit impossible de concevoir un fonds de commerce, c'est l'achalandage... L'achalandage est, en effet, le résultat des « relations qui existent entre le public et un établissement commercial » (Dalloz, V° Achalandage). « Il est constitué, dit d'autre part le Répertoire du *Journal du Palais*, par l'habitude des relations qui existent entre le public et un fonds de commerce » (V° Achalandage, § 2). Ces relations, ou, selon le langage commercial, ces pratiques sont la source du gain qui est le but de toute exploitation commerciale ou industrielle. »

L'achalandage, tel qu'il vient d'être défini, est pris dans son sens restreint, c'est ce que MM. Boutaud et Chabrol appellent « l'aptitude du fonds à avoir des clients, alors même qu'il n'en a pas en réalité, ce qu'on appelle clientèle mobile (2). »

(1) Instr. 2965, § 5, p. 57.
(2) *Op. cit.*, p. 55 — V. aussi *Lois nouvelles*, 1909, p. 339 et s.

Dans une vente de fonds de commerce, le prix de l'achalandage comprend généralement, dans une somme unique, quantité d'éléments différents qui varient suivant la nature du commerce ou de l'industrie exploité. « C'est ainsi que l'achalandage, ajoute la direction générale (rapport cit.), en même temps que la clientèle, c'est-à-dire les relations habituelles de public à commerçant, comprend incontestablement *l'enseigne et le nom* sous lequel l'établissement est connu, ainsi que les marques ou signes distinctifs qui désignent cet établissement à l'attention du public. Le nom est, en effet, le « signe de ralliement de la clientèle », un « moyen d'achalandage ». — Dans le même ordre d'idées, on doit considérer comme faisant partie de l'achalandage, les *procédés de fabrication*, les *marques de fabrique* qui concourent à former et à maintenir les relations entre le public et l'établissement commercial et qui sont la raison d'être même de ces relations. »

L'Administration donne, comme on le voit, au mot achalandage un sens très étendu. Elle englobe, en quelque sorte dans sa définition, tous les *titres* auxquels un fonds de commerce doit sa réputation, et tous les *moyens de commerce* servant à maintenir son renom. L'achalandage est en effet un terme générique qui s'ajoute le plus souvent à la particularité à laquelle le fonds doit sa supériorité sur un autre établissement. Dans telle maison, c'est au nom commercial et à l'enseigne qu'est attachée la valeur de l'achalandage ; ailleurs, ce sera à la situation avantageuse du fonds : le droit au bail des locaux aura dans ce cas une valeur à laquelle l'estimation de l'achalandage sera intimement liée. Enfin son importance sera due à des procédés de fabrication spéciaux et à des marques de fabrique. Dans cet ordre d'idée l'Administration en est arrivée à com-

prendre dans ce terme, quantité d'éléments qui ne rentrent pas spécialement dans l'énumération de l'article 7, énumération qu'elle considère d'ailleurs comme *purement énonciative*.

La Cour de cassation a admis sa manière de voir en posant en principe que tout ce qui s'unit au fonds est soumis au droit de 2 °/₀. Spécialement (1), elle a considéré que les *brevets d'invention* cédés avec le fonds, lorsque leur exploitation ne peut en être séparée sans enlever au fonds lui-même toute sa raison d'être, tombent sous l'application de la loi de 1872. En vain objectait-on qu'il s'agissait d'un simple bail, c'est-à-dire de la licence d'exploiter le brevet dans une partie du territoire pendant un temps déterminé et donnant ouverture au droit de 0,20 °/₀. La valeur de la cession de brevet, sans considérer si elle constituait un droit exclusif de propriété ou un droit temporaire de jouissance, a été déclarée faire partie du fonds de commerce lui-même (2). « Attendu, dit l'arrêt, qu'il ressort des faits que l'exploitation du fonds de commerce était, en fait, impossible sous le droit d'exploiter les brevets ; qu'il suit de là que, dans l'espèce, ce droit faisait nécessairement partie intégrante du fonds de commerce, et qu'ainsi le prix de la cession comprenait nécessairement aussi celui de la licence ; que, dès lors, l'ensemble constituait l'universalité juridique dont la mutation est soumise par la loi du 28 février 1872 à un droit d'enregistrement de 2 °/₀. »

M. Wahl a critiqué la décision de la Cour : « Elle émet

(1) Ch. civ., 12 juil. 1897, *Rép. pér.*, 9039.

(2) Rappelons que la cession du droit d'exploiter un brevet est sujette, comme la cession du brevet lui-même au tarif de 2 °/₀ comme les ventes des biens mobiliers, en vertu de la loi du 22 frimaire an VII, art. 69, § 5, n° 1.

implicitement, dit-il (1), et avec une parfaite clarté un principe de droit, c'est que la cession d'un fonds de commerce accompagnée de la cession de tout autre droit sans lequel l'exploitation du fonds serait impossible, est pour le tout une cession de fonds de commerce... Nous ne voyons pas sur quoi sa théorie repose. Un droit ne perd pas sa nature alors qu'il est essentiel à l'exercice de tout autre droit... Si la cession du brevet ou de la licence, faite isolément, n'est pas une vente de fonds de commerce, elle ne peut changer de nature quand elle s'ajoute à une vente de fonds de commerce... Comment peut-il se faire que cette nature juridique de la cession de brevet, qui lui est maintenue en droit civil, lui soit retirée en droit fiscal? » Les objections de M. Wahl n'ont pas prévalu dans la jurisprudence. La règle posée par la Cour de cassation a été suivie par le tribunal de Lyon, le 23 juin 1903 (2), dans une espèce où il s'agissait de l'apport à titre onéreux fait à une société du droit d'exploiter un brevet ainsi que du fonds de commerce créé pour cette exploitation. Le droit de 2 % a été reconnu exigible sur la totalité du prix, sans qu'il y ait lieu d'en déduire la fraction afférente à la cession du brevet.

Il est plus conforme au texte de la loi de 1872 et à la pensée de ses auteurs de considérer l'énumération de l'article 7 non comme limitative, ainsi que le soutient M. Wahl, mais comme énonciative. En outre s'il est réel qu'un droit essentiel à l'exercice d'un autre droit ne perd pas pour autant sa nature propre, il n'en est pas moins vrai que pour apprécier le second, il faut prendre en considération le

(1) Notes sous S. 98.1.52 et 97.2.89.

(2) *Rép. pér.*, 10698. — Dans le même sens, Seine, 5 novembre 1907, *Rép. pér.*, 1157 pour application de la taxe municipale de la ville de Paris.

premier qui est sa cause efficiente. Au cas particulier, de deux choses l'une, ou bien il n'y a pas de fonds de commerce cédé si l'on supprime la licence d'exploitation du brevet, ou bien il y a vente de fonds de commerce, mais alors il faut faire rentrer dans le prix du fonds la valeur du brevet.

D'ailleurs il ne faut pas généraliser. « Sans doute il est des cas, reconnaît l'Administration, où la vente d'un fonds de commerce peut se concevoir sans la cession des brevets exploités par le propriétaire du fonds. S'il s'agit, en effet, d'un commerce ou d'une industrie portant sur toute une catégorie d'objets et si le brevet ne s'applique, au contraire, qu'à la fabrication ou à la vente de ces objets, le vendeur peut transmettre son fonds en se réservant le droit d'exploiter lui-même ses brevets ou de les céder à une tierce personne. Le fonds de commerce, malgré cette réserve, conserve son individualité; le clientèle ne cesse pas d'avoir son existence propre, sa valeur seule est réduite. Il y a en quelque sorte, dans ce cas, deux fonds de commerce juxtaposés : l'un comprenant la fabrication et la vente des objets brevetés, l'autre s'appliquant à tous les autres objets. Le premier est retenu par le vendeur, le second seul est transmis à l'acquéreur (1).»

Il n'en est pas de même dans les cas qui se sont présentés en jurisprudence. L'application de la loi de 1872 se justifie lorsqu'il existe un rapport puissant de connexité entre la licence d'exploitation et le fonds, ou, plus exactement, que l'exploitation du brevet forme l'objet unique et exclusif de l'industrie cédée.

(1) Instr. 2965, § 5. p. 61.

§ 2. — Droit au bail

Le droit au bail constitue un autre élément incorporel du fonds de commerce. C'est, à proprement parler, l'usage des locaux où le fonds cédé a son installation et a acquis son renom. Le vendeur, soit qu'il en dispose à titre de propriétaire ou à titre de locataire, cède à son successeur le droit d'y maintenir le fonds. C'est « l'accessoire nécessaire de la vente de tout fonds de commerce (1). »

Le droit au bail est susceptible d'avoir une valeur tout comme l'achalandage qui, le plus souvent, lui doit son importance. « Ces deux éléments du fonds, dit M. Demante, se tiennent de si près que, pour ainsi dire, ils se pénètrent l'un l'autre. »

Le droit au bail, qui est ordinairement évalué à part dans le prix de la vente du fonds de commerce, est nommément désigné par l'article 7 de la loi de 1872 comme formant une valeur sujette au droit de 2 $^0/_0$ au même titre que les autres éléments immatériels du fonds. Cette précision de la loi était ici nécessaire pour éviter des confusions; d'ailleurs son but sera mieux déterminé par la reproduction de la discussion qui s'est élevée à l'Assemblée sur cette question :

« C'est, disait M. Lespinasse (2), la cession du bail à loyer qui donne ouverture à un droit d'enregistrement de 2 $^0/_0$. Veuillez remarquer l'étrange anomalie et l'opposi-

(1) *Pandectes françaises*, Rép. V° Fonds de commerce, n° 164 et s. — V. Thaller, *Dr. com.*, p. 82 (4e éd.).

(2) *Journ. off.* du 28 février 1872, p. 1419, 2e et 3e col., et 1420 1re col.

tion absolue avec tout ce qui existe en matière de location ordinaire : voilà le premier locataire qui a payé pour son bail un droit de 0,20 %, et puis, pour la cession du droit au bail, il paiera un droit décuple du premier droit qui a été payé ! Je dis que cela est illogique ; c'est là une disposition mauvaise, draconienne....., parce que, lorsqu'on veut apprécier la justice et l'exactitude des choses, il faut les mettre en rapport avec les institutions de même nature. Eh bien, puisqu'il est vrai que le droit de location n'emporte que 0,20 %, pourquoi voulez-vous que la cession de ce même droit puisse emporter 2 francs ?... »

— M. E. Lenoël : « Ce sur quoi on vous demande de faire porter le droit de 2 %, ce n'est pas sur le prix du bail, c'est sur le *prix de la cession* du droit au bail. Voici une chose que je loue pour 10 ans à 20.000 francs par an, par exemple, soit pour 10 ans 200.000 francs, je cède mon droit au bail de cette chose immobilière qui représentera un total de 200.000 francs. Est-ce que le projet vous dit que je devrai payer 2 % sur cette somme? Pas le moins du monde ; je devrai payer 2 % sur le prix de la cession ; c'est-à-dire que, si j'ai vendu à un tiers le droit de jouir en mon lieu et place de cette terre, de cette maison dont le loyer est de 20.000 francs par an, et que ce tiers me paye 5 ou 10.000 francs de bonification, c'est sur le prix de cette cession, c'est-à-dire sur les 5.000 ou 10.000 francs, moyennant lesquels je la consens, que portera le droit de 2 %, et non sur l'ensemble cumulé des années du bail. »

En résumé, reproduisons les termes de l'instruction de la régie (1) : « La cession du droit au bail ne doit pas être confondue avec la cession du bail. Cette dernière n'est en

(1) Instr. du 29 février 1872, n° 2433, chap. IV.

effet que la substitution pure et simple d'un locataire à un autre, et elle est assujettie, en conséquence, au droit de 0,20 °/₀. La cession du droit au bail, au contraire, est une véritable vente d'un droit incorporel dont le prix doit servir de base à la perception d'un droit de 2 °/₀. »

Or, ajoute M. Demante (1), « il m'est absolument impossible de concevoir la distinction proposée entre la *cession du bail* et la *cession du droit au bail*. Le cessionnaire reçoit du cédant le droit qu'a celui-ci contre le bailleur primitif, relativement à la chose louée. On ne saurait imaginer une cession de bail sans la cession de ce droit. » « Il est notable, dit d'autre part M. Naquet (2), que l'impôt soit de 2 °/₀ sur le prix de la cession du droit au bail, car c'est une dérogation au principe que la transmission d'un droit n'est pas imposée plus lourdement que sa constitution. » On eût mieux fait, d'après lui, de prescrire d'ajouter le prix du droit au bail au montant des loyers restant à courir et de percevoir le droit de 0,20 °/₀ sur le tout. La seule raison qui lui paraisse justifier cette innovation est de prévenir la fraude qui consisterait à exagérer l'importance du droit au bail dont le prix est sujet au droit réduit de 0,20 °/₀, en diminuant d'autant l'évaluation des autres éléments du fonds passibles du droit de 2 °/₀.

Outre cette considération importante, il y a lieu de tenir compte que la cession d'un droit au bail (qui est, comme le dit M. Demante, la condition de toute cession de bail — ce n'est pas dans le nom que réside l'innovation) ne présente dans aucun cas un intérêt aussi grand qu'en matière de cession de fonds de commerce. Dans les cas étrangers à cette espèce la *cession du droit* au bail n'accompagne

(1) Demante, *op. cit.*, II,769, § 18.
(2) Naquet, *op. cit.*, I, 256.

jamais une transmission sujette à l'enregistrement obligatoire ; elle est un pur et simple sous-bail ; et au cas où on impose au nouveau preneur, soit une augmentation de loyer, soit le paiement d'une somme, la différence s'ajoute au montant du loyer primitif pour le calcul du droit de 0,20 °/₀ (1).

Il n'en est pas de même en matière de cession de fonds de commerce. L'usage des locaux est une valeur au même titre que les autres éléments du fonds. Or l'assujettissement de ces derniers au tarif de 2 °/₀ entraîne, par assimilation, la perception du même tarif sur le prix de la cession du droit au bail. D'ailleurs il faut, pour que la cession d'exigibilité du droit de 2 °/₀ soit remplie, que la cession du droit au bail accompagne la vente du fonds de commerce ou qu'il y ait entre ces deux conventions une corrélation. Si l'on se trouve en présence d'une transmission isolée on rentre dans le droit commun, et la perception du droit de 0,20 °/₀ est applicable. Toutefois l'Administration a le droit (2) de prouver le lien qui rattache les deux cessions même lorsqu'elles ont eu lieu à des dates éloignées et d'asseoir la perception en conséquence.

La cession du droit au bail accompagnant une cession de fonds de commerce est consentie ordinairement moyennant une bonification stipulée par le cédant comme prix de son abandon du bail. Cette bonification consiste tantôt dans une somme à verser au cédant : on en ajoute alors le montant au prix du fonds pour le calcul du droit de 2 °/₀ ; tantôt elle consiste dans une augmentation du loyer annuel dû au propriétaire : on ajoute alors au prix du

(1) Comp. Sol. 17 mars 1872, D. P. 73.5.232.
(2) Seine, 22 février 1884, D. P. 84.3.103, et la note.

fonds le produit obtenu en multipliant la différence entre les deux loyers par le nombre d'années restant à courir. Les applications les plus fréquentes de cette dernière hypothèse se produisent en cas de sous-location. Si le bail existant entre le cédant et son propre bailleur est divisé par périodes triennales ou d'une durée plus ou moins longue, le droit ne doit être liquidé que sur la majoration des loyers afférents à la période en cours (1). Mais en aucun cas il ne faut confondre le prix de la cession avec l'engagement que contracterait le preneur de rembourser les loyers que le cédant a payés à l'avance au bailleur primitif, car ce n'est là qu'une simple restitution (2).

La perception du droit de 2 % sur le montant de la bonification consentie au cédant pour son abandon du bail exclut-elle le calcul du droit de 0,20 % exigible sur le montant cumulé des loyers et charges à payer au propriétaire ? Le nouveau possesseur est, en effet, subrogé au locataire primitif comme dans une cession de bail ordinaire ; sa situation est exactement celle du sous-locataire de l'article 1er de la loi du 16 juin 1824.

M. Demante a soutenu (*op.* et *loc. cit.*) que la transmission de la jouissance du cédant au cessionnaire est une *disposition dépendante* de la cession du droit au bail. « Cette solution, dit-il, tempère justement ce qui a apparu tout d'abord comme une sévérité draconienne dans la disposition de notre loi. »

(1) Applications à l'espèce de la loi du 23 août 1871, art. 11 ; Cherbourg, 19 mai 1904, *Rép. pér.*, 10351.

(2) Comp. Naquet., *op. cit.*, I, 256.

Telle n'a pas été l'opinion de l'Administration (1). Il faut reconnaître que l'objet de la convention est unique, et, comme le dit M. Demante, on ne saurait imaginer une cession de bail sans la cession du droit au bail. Mais cette unité d'objet n'entraîne pas forcément l'unité de perception. En matière de cession de bail ordinaire on ajoute pour la perception du tarif de 0,20 % le prix de la cession du droit au bail au montant cumulé des loyers restant à courir. La loi de 1872 ne déroge pas à cette règle, elle change seulement le tarif du droit à percevoir sur le prix de la cession du droit au bail lorsqu'il est corrélatif à une transmission de fonds de commerce. Cette tarification spéciale isole, en quelque sorte, la cession du droit au bail tarifée à 2 % de la cession du bail tarifée à 0,20 %. Ce sont là deux dispositions distinctes, et nous verrons plus loin une conséquence de cette dualité en matière de pénalité de retard (2).

§ 3. — Objets mobiliers ou autres servant a l'exploitation

Ces objets consistent dans le matériel du fonds de commerce ; tels par exemple : les comptoirs, voitures de livraison ou de réclame, les appareils de fabrication, toutes choses servant à l'exploitation du fonds, y compris les marchandises lorsque leur désignation ne remplit pas les conditions prescrites pour être rangées dans la catégorie sujette au droit réduit de 0,50 %. — Spéciale-

(1) Instr. 2433, chap. IV; et Sol. 17 mars 1872, *Rép. pér.*, 3704, § 34.

(2) V. *infrà* p. 127.

ment, les baraques neuves d'un loueur de baraques (1), les sacs et bâches d'un loueur de ces objets (2) constituent un matériel d'exploitation soumis au droit de 2 % en même temps que le fonds cédé. Il en est de même des approvisionnements en charbon ou autres combustibles vendus avec un fonds de charronnage ou de forge (3).

La vente de tous ces objets est obligatoirement soumise à l'impôt de mutation établi par la loi de 1872 par suite de leur annexion au fonds de commerce cédé. Si leur vente est distincte et indépendante de celle du fonds, elle entre dans la catégorie des cessions ordinaires de biens meubles (art. 69, § 5, n° 1 de la loi de frimaire) (4).

La loi dit : objets mobiliers *ou autres*. Ces deux derniers mots élargissent son champ d'application. On leur a attribué parfois même un sens très étendu en prétendant que la loi avait voulu désigner par opposition aux biens meubles tous les immeubles par destination. C'était être large dans l'interprétation du texte ; mais l'argumentation avait, à défaut de base, un but intéressant : réduire au taux de 2 %, dans de nombreux cas, le droit de 5,50 % (aujourd'hui 7 %) afférent aux mutations immobilières.

Cette étrange façon d'envisager le but d'une loi qui avait pour objet l'accroissement des ressources budgétaires n'est plus soutenue, les termes « ou autres » étaient trop vagues pour qu'il soit permis de leur attribuer un tel bouleversement de tarif.

Du moins, il est fait une distinction qui trouve une application fréquente en matière de cession de matériel

(1) Seine, 5 novembre 1892, *Rép. pér.*, 7999.
(2) Déc. min. 1er avril 1893, *Rev. prat.*, 3631.
(3) Sol. 5 novembre 1892, *Journ. Enreg.*, 23963.
(4) Seine, 15 mars 1878, *Rép. pér.*, 4952.

d'industrie. La loi qui assujettit au droit de 2 % tous les éléments constitutifs du fonds de commerce est applicable aux immeubles par destination attachés à l'établissement par le locataire lorsque leur cession accompagne celle de la jouissance de l'immeuble. — Si au contraire cette affectation a été le fait du propriétaire, elle conserve à ces immeubles par destination leur caractère immobilier pour les rendre passibles du droit de 7 %. Dans le premier cas, on considère le matériel comme une dépendance *non* de l'immeuble où le fonds de commerce est exploité, mais de ce fonds lui-même ; dans le second cas, il est une dépendance de l'immeuble et non du fonds. Ainsi il a été reconnu, par un jugement du tribunal de Lille du 20 mai 1882, que, malgré leur caractère d'immeubles par destination, les machines d'une usine cédées avec l'industrie par le locataire qui l'exploitait sont sujettes au droit de 2 %.

L'Administration a accepté cette manière de voir et s'est montrée dans certains cas même assez large. Ainsi, dans une espèce où une cession de fonds de commerce comprenant clientèle, mobilier industriel et droit au bail, mentionnant que de petites constructions sans valeur étaient comprises dans la vente, elle a admis « par esprit de tolérance » la perception du droit de 2 % sur le tout (1).

§ 4. — Droits incorporels

La loi du 28 février 1872 ne prévoit pas dans ses dispositions les droits incorporels cédés en même temps que le

(1) Sol. 15 septembre 1886, Seine. — V. *infrà* sect. IV relative aux ventes simultanées d'immeubles et de fonds de commerce.

fonds. Ce serait exagérer la portée des termes « objets mobiliers *ou autres* » que de ranger ces droits dans cette catégorie. Aussi est-il admis sans contradiction qu'ils restent soumis aux règles qui leur sont propres. L'enregistrement ou la déclaration obligatoires auxquels sont soumises les cessions de fonds de commerce n'est donc pas applicable aux transmissions de cette nature, « la loi de 1872, dit l'Administration (1), n'ayant pas modifié le tarif auquel sont soumises toutes les transmissions de meubles corporels ou incorporels, et n'ayant fait d'exception qu'en ce qui concerne les marchandises neuves. »

Ainsi les *créances* transmises avec le fonds restent passibles du droit de cession fixé à 1 % par l'article 69, § 3, n° 3 de la loi du 22 frimaire an VII (2), et seulement lorsque l'écrit qui en constate la transmission est volontairement présenté à la formalité.

La cession du bénéfice des *marchés en cours* ne fait pas non plus partie du fonds proprement dit. S'il est stipulé pour eux un prix particulier, ce prix est tarifé au droit de 2 % non pas en vertu de l'article 7 de la loi de 1872, mais de l'article 69, § 5, n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII.

Dans une hypothèse spéciale, les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement* ont observé que dans le cas où le bénéfice des marchés résulte d'un monopole comme l'exploitation d'un brevet, il peut être considéré comme un accessoire de l'achalandage ou de la clientèle cédée; le prix de la cession des marchés rentre alors dans le prix des autres éléments du fonds (*Journ. Enreg.* 25174).

C'est peut-être donner par là une extension excessive

(1) Sol. 16 juillet 1885.

(2) Seine, 3 février 1908, *Rev. Enreg.* 4599. — Cf. Sol. 16 juillet 1888, *Rép. pér.* 7278.

à l'importance du monopole attaché au fonds cédé. L'on peut fort bien admettre que la cession du brevet d'invention, soit à titre de bail, soit à titre définitif, accroît la valeur de l'achalandage du montant du prix de cette transmission, et que le droit de 2 % sur les mutations de fonds de commerce doit être assis sur toutes ces valeurs. Mais il n'en est pas de même du prix des marchés en cours qui constitue une valeur indépendante dont précisément il est tenu compte dans l'importance du prix de la cession du brevet lui-même. Ce serait là imposer le tarif de l'article 7 deux fois sur la même valeur. En tout cas, si l'acte constate à la fois la cession du fonds de commerce et celle des marchés en cours, la question ne présente pas un grand intérêt pratique puisque c'est sur l'un et l'autre prix un droit de 2 % qui est perçu.

On peut comprendre encore dans la cession d'un fonds de commerce des *dépôts en banque*. L'Administration a reconnu dans plusieurs solutions que ces sommes sont assimilables au numéraire et ne sont passibles d'aucun droit lorsque les dépôts sont remboursables à vue ou à quelques jours de vue en ne produisant qu'un intérêt minime (1).

(1) Seine, 3 février 1908, *Rev. Enreg.*, 4599; Sol. 6 octobre 1910, *Rev. Enreg.*, 4873-2.

SECTION II

Des marchandises neuves

Elles forment un groupe à part dans les cessions de fonds de commerce. Le droit de 2 % a semblé trop onéreux au législateur, aussi ont-elles été soumises par l'article 7 de la loi du 28 février 1872 au tarif de 0,50 %.

Cette réduction de tarifs avait déjà deux précédents : la loi du 24 mai 1834, dont l'article 12 a appliqué le droit proportionnel de 0,50 % aux ventes après faillite des biens meubles corporels ou incorporels dépendant du fonds (art. 492 C. com.) ; et antérieurement encore, la loi du 15 mai 1818, article 74, qui, la première en date, a fixé au même taux le droit sur les ventes publiques de marchandises en gros (tarif abaissé à 0,10 % par la loi du 28 mai 1858, art. 1er) quand elles avaient eu lieu conformément au décret du 17 avril 1812.

Avant de déterminer les conditions d'exigibilité du droit de 0,50 %, recherchons ce qu'il faut entendre par marchandises neuves.

§ 1er. — Signes distinctifs

On a rencontré souvent des difficultés pour différencier d'une façon précise les objets mobiliers composant le matériel d'exploitation, des marchandises neuves dont la

vente fait l'objet du commerce. De très nombreuses solutions de la Régie ou décisions des tribunaux ont été provoquées par cette question, car il n'existe pas, à proprement parler, de criterium bien établi.

Il est reconnu d'une façon générale que le qualificatif *neuf* appliqué aux marchandises ne doit pas être pris dans son sens littéral. Il est clair que les livres d'occasion chez les bouquinistes et les vieux meubles chez les brocanteurs sont sujets, quoiqu'ils ne soient pas neufs, à la perception du droit de 0,50 %, lorsqu'ils sont vendus avec le fonds.

Quant aux *matières premières*, bien qu'elles ne soient pas nommément désignées par la loi du 28 février 1872, il a toujours été admis qu'elles rentrent dans la catégorie des marchandises neuves, quelle que soit l'importance des préparations qu'elles subissent pour être tranformées en marchandises prêtes à être vendues. « Si l'on ne devait considérer comme marchandises neuves que celles destinées à être revendues dans l'état où elles étaient lors de l'acquisition, ou après une transformation insignifiante, on restreindrait l'application de l'article 7 de la loi du 28 février 1872 aux cessions de fonds de commerce des négociants ou marchands proprement dits. On en retirerait presque entièrement le bénéfice aux cessions de fonds de commerce des fabricants et usiniers. Cette inégalité de traitement entre le commerce et l'industrie n'est certainement pas entrée dans l'intention du législateur. L'esprit et les termes de la loi doivent également faire repousser cette interprétation (1). »

Mais la taxation des matières premières présente souvent de grandes difficultés pratiques. Il est quelquefois

(1) *Journ. des Not.*, art. 20707.

peu aisé de déterminer la différence entre les matières premières qui composeront les marchandises après les diverses manutentions, et d'autres matières qui ne servent qu'à produire la transformation, et sont consommées pour la mise en œuvre (1). Il peut donc se présenter des difficultés qui demanderaient chez le receveur de l'enregistrement un savoir technique pour appliquer d'une façon rationnelle le droit de 2 % ou celui de 0,50 %. Aussi les nombreuses décisions de l'Administration sont-elles contradictoires, quoiqu'elles s'attachent à bien différencier les matières destinées à être transformées en marchandises à vendre, de celles qui sont consommées pour cette opération.

Par exemple, si la houille, employée dans une *usine à gaz*, pour la production de gaz, de coke et d'autres produits, n'est pas considérée comme marchandise neuve (2), c'est parce qu'une partie de ce charbon sert de combustible pour chauffer les cornues où la houille est distillée.

Mais c'est à tort au contraire que le tribunal de Versailles a refusé, le 31 juillet 1883 (3), d'appliquer le tarif de 0,50 % à la *terre préparée pour la fabrication des briques* et vendue avec un fonds de commerce comprenant l'achalandage, l'outillage et les briques déjà en magasin.

La vente d'une *carrière* ne peut être considérée comme sujette au droit de 0,50 % à cause de son caractère immobilier (4), mais il est certain que les *blocs extraits* et taillés vendus avec le droit d'exploiter le fonds sont des marchandises neuves. Il en est de même du *charbon tiré d'une*

(1) Rouen, 13 juin 1907, *Rép. pér.*, 11516.

(2) Sol. du 16 février 1891 à laquelle M. Maguéro est opposé, *Traité alphab.*, V° Fonds de commerce, n° 44, § 8.

(3) *Rép. pér.*, 6227.

(4) Sol. 2 août 1878.

mine pour être vendu, mais non de celui qui sert à l'exploitation de la mine (1).

Sont considérées comme marchandises neuves :

les farines d'une *boulangerie* (sol. 25 octobre 1878) ;

le houblon d'une *brasserie* (sol. 9 février 1892) ;

les blés d'un *moulin ;*

les approvisionnements de betteraves d'une *raffinerie de sucre* (Compiègne, 30 janvier 1878, *Journ. de l'Enreg.*, 20862) ;

les *fûts neufs* d'un marchand de vins livrant à fût perdu (Nérac, 23 novembre 1901) ;

les boîtes d'une *fabrique de conserves* (sol. 7 février 1887) ;

les soies, chanvres, cotons d'une *filature* (sol. 16 mai 1891) ou les chanvres, etc.., d'une *fabrique de cordages* (sol. 1er octobre 1890) ;

les cuirs d'une *tannerie* (sol. du 18 juillet 1888) ;

les produits chimiques employés pour la teinture des étoffes dans une *teinturerie* (sol. du 31 mars 1892) ;

les bains de sels d'or et d'argent et d'autres métaux vendus avec une fabrique de *galvanoplastie* (sol. du 2 août 1889, Seine-Inférieure) ;

le stock de musique d'un *éditeur*, mais non les planches servant à la reproduction (sol. 2 septembre 1884) ; etc... (2).

Mais des approvisionnements d'entretien et de nourriture destinés à un pensionnat n'ont pas le caractère de marchandises neuves, et sont passibles du droit de 2 %.

(1) Reims, 26 mai 1884, *Rép. pér.*, 6512 ; V. aussi Rouen, 13 juin 1907, *Rép. pér.*, 11516.

(2) V. *Traité alphab.*, V° Fonds de commerce, n° 44, *Dict. Enreg.*, *eod. verb.*, n° 52 à 76.

Le tribunal d'Avranches a jugé dans ce sens pour une maison de correction (1).

§ 2. — Conditions d'exigibilité du droit de 0,50 %

« Ces marchandises ne seront assujetties qu'à un droit de 0,50 % à la condition qu'il sera stipulé pour elles un prix particulier et qu'elles seront désignées article par article. »

Cette disposition de l'article 7 de la loi du 28 février 1872, qui s'applique à la vente des marchandises neuves, dépendant d'un fonds de commerce, est calquée sur l'article 9 de la loi du 22 frimaire an VII, qui est ainsi conçu : « Lorsqu'un acte translatif de propriété ou d'usufruit comprend des meubles et immeubles, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix, au taux réglé pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un droit particulier pour les objets mobiliers, et qu'ils ne soient désignés et estimés, article par article, dans le contrat. »

La différence des tarifs de mutation, existant entre les marchandises neuves et les autres éléments du fonds, était en effet comparable à la différence qui existe entre les tarifs des mutations mobilières et immobilières. Elles présentent les mêmes dangers de fraudes, car les parties seraient tentées d'attribuer, dans le prix total de la vente, une valeur beaucoup plus grande aux objets passibles du droit le plus réduit pour diminuer d'autant la partie applicable aux autres éléments. C'est pourquoi, une fois admise la nécessité d'une diminution de tarif sur certains

(1) Jugement 9 décembre 1887, *Rép. pér.*, 7024.

biens, il était nécessaire d'empêcher que cette faveur fût un refuge pour la fraude.

C'est dans ce but que la loi a exigé la stipulation d'un prix particulier et une estimation détaillée des objets les moins imposés : cet inventaire oblige les parties à donner à chaque objet séparément, ou à chaque catégorie d'objets, sa valeur exacte, car elles sont elles-mêmes liées (et c'est là une condition nécessaire pour bénéficier du tarif réduit) par leur évaluation. On peut même dire que l'évaluation, qui peut être parfois un peu forcée dans une vente de meubles ordinaires faite simultanément avec des immeubles, est beaucoup plus exacte dans une vente de marchandises neuves et d'un fonds de commerce : les marchandises neuves, qui font partie d'un fonds de commerce, sont en effet des matières dont la valeur est la plupart du temps déterminée par les prix et les cours du marché, et c'est là une base d'évaluation bien moins élastique que l'estimation arbitraire des parties dans la vente d'un mobilier avec un immeuble. Il est réel aussi que la différence entre le droit de 2 % et celui de 0,50 % étant moins sensible que celle qui existe entre les droits de 7 et de 2 %, les parties seront moins portées à user de subterfuges. Enfin nous avons parlé (1) de l'influence de la loi du 17 mars 1909 qui ne fait porter l'inscription concernant le privilège du vendeur d'un fonds de commerce que sur la partie du prix afférente aux éléments autres que les marchandises.

Ces considérations portent à croire que la porte est moins ouverte à la fraude dans les cessions de fonds de commerce et de marchandises, qu'en matière de vente

(1) V. *suprà*, chap. I, sect. IV.

simultanée de meubles et d'immeubles. Les dispositions légales qui leur sont appliquées ont pu dispenser quelquefois l'Administration d'user de l'arme toujours brutale de l'expertise.

Les conditions posées par l'article 7 de la loi du 28 février 1872 pour bénéficier de l'application du tarif réduit de 0, 50 °/₀ sur le prix des marchandises neuves, sont au nombre de deux. En principe elles doivent être remplies simultanément.

Il faut tout d'abord qu'il soit stipulé un *prix particulier* pour les marchandises neuves. C'est un prix et non une simple déclaration ou une ventilation, qui est nécessaire. De même que, pour l'application de l'article 9 de la loi de frimaire, il faut que ce prix établisse entre les parties une obligation mutuelle qui les lie. Ainsi, une évaluation faite seulement « pour la perception » par les intéressés ne peut donner ouverture au droit de 0,50 °/₀ (1).

L'expression « prix particulier » s'entend d'un prix spécial aux marchandises neuves, et si les parties ont introduit parmi ces objets d'autres éléments du fonds, passibles du droit de 2 °/₀, c'est ce dernier tarif qui est exigible sur le tout.

Toutefois l'Administration admet quelques tempéraments à la rigueur du principe. Si les marchandises neuves ont fait l'objet d'un détail et d'une estimation article par article, soit dans le contrat, soit dans un inventaire auquel les parties se réfèrent, le total des estimations peut être considéré comme équivalent au prix spécial quand il n'existe d'ailleurs aucune présomption de fraude. « L'Ad-

(1) Déc. min. fin. du 1er avril 1893, *Revue prat.*, 3631.

ministration, ajoute la solution du 16 février 1895, a fréquemment admis cette interprétation pour l'application soit de l'article 9 de la loi du 22 frimaire an VII, soit de l'article 7 de la loi du 28 février 1872. La décision du Ministre des finances, du 1er avril 1893, ne contient rien de contraire à cette interprétation ; si elle a reconnu l'exigibilité du droit de 2 % sur la totalité du prix, c'est parce que le matériel et les marchandises, vendus simultanément, se trouvaient confondus dans une même évaluation sans qu'il fût possible dès lors de reconnaître le prix ou l'évaluation assignée par les contractants aux objets de chaque catégorie.... Dans ces conditions il serait difficile de faire admettre la perception du droit sur le prix total, et il est préférable de réduire au taux de 0,50 % le droit sur les marchandises, alors surtout qu'il n'existe aucune présomption de fraude. »

La seconde condition à remplir, pour bénéficier de la perception réduite, consiste dans l'évaluation détaillée article par article des marchandises. Cette expression s'entendrait d'un inventaire très fidèle de chaque object distinct. Or l'Administration n'est pas aussi exigeante; et d'ailleurs la loi n'a pas entendu, par ces termes, imposer aux intéressés un travail aussi étendu. Il faut avant tout une désignation qui remplisse le but légal, c'est à dire qui isole d'une façon absolue et indiscutable les marchandises des autres éléments du fonds, de façon à donner à la Régie un moyen de contrôle sur la répartition du prix total. Il suffit pour cela d'une « estimation par groupes de marchandises neuves, pourvu que le nombre ou la quantité d'objets compris dans chaque groupe ou série soit nettement indiqué avec son évaluation, et que chaque groupe

ou section ne soit composé que d'objets de même nature (1). »

Le nombre des articles est, par suite, très variable, selon le genre de commerce transmis. Les auteurs citent ordinairement deux jugements allant, disent-ils, d'un extrême à l'autre : l'un (2) juge suffisant pour la perception du droit de 0,50 % le détail en quatre articles des marchandises et matières premières d'une usine métallurgique, d'une valeur de 550.000 francs ; l'autre (3) déclare incomplet le détail en 22 articles des marchandises d'un magasin de nouveauté. L'on ne peut, en réalité, dire s'ils ont été rendus d'une façon trop rigoureuse ou avec un esprit trop large, car en cela tout est relatif à la nature des marchandises. Ce n'est pas le nombre des articles qu'il faut prendre en considération, mais bien le mode de classement ; et les deux tribunaux en rendant les jugements que nous venons de rappeler, se sont basés sur la question de savoir si le détail des marchandises permettait ou non à l'Administration le contrôle des déclarations qui lui étaient faites. Dans la vente d'une scierie de bois de sapins que nous avons enregistrée, les marchandises consistant en billes à scier et en planches façonnées étaient détaillées en deux articles, ce qui a paru suffisant pour motiver la perception du droit réduit. Par un jugement du 13 juin 1907 (4), le tribunal civil de Rouen a décidé que le détail estimatif doit être fait « par catégorie d'objets de même espèce. »

Bien qu'il soit difficile d'établir une règle précise en

(1) *Traité alphab.*, V° Fonds de commerce, n° 47.

(2) Evreux, 26 juillet 1873, *Rép. pér.*, 3807 ; *Journ. des Not.*, 21248.

(3) Chartres, 6 novembre 1874, *Rép. pér.*, 4005 ; *Journ. des Not.*, 21248.

(4) *Rép. pér.*, 11516.

raison de la variété des cas qui se présentent, on peut poser en principe, — et c'est ce principe qui a été le but de tous les jugements que nous avons cités, — que le détail d'un état est suffisant lorsqu'il permet de différencier d'une façon sûre les marchandises et matières premières, des autres éléments du fonds, afin que des objets de la seconde espèce ne puissent être compris dans les objets de la première. « En résumé, dit M. Demante, ce qu'il faut éviter, c'est la *confusion* entre le prix des marchandises et celui du fonds de commerce lui-même ; la précaution exigée par la loi n'a pas d'autre but, et du moment qu'il peut être atteint au moyen des éléments d'appréciation fournis par les parties, on ne pourrait aller au delà, sans tomber dans des rigueurs ou des vexations que le Gouvernement a réprouvées par avance. L'Administration, a dit M. Pouyer-Quertier, ministre des finances, n'a aucun intérêt à faire de l'inquisition, à tourmenter les familles ; les honnêtes gens payent toujours : mais ce qu'il faut arriver à saisir, ce sont les fraudeurs (1). »

Il n'est pas exigé que le détail estimatif soit établi dans le corps même du contrat, et il suffit que les parties se reportent expressément à un état ou à un inventaire rédigé séparément (2), mais de date concomitante au jour de la vente ou de la prise de possession. Cet état est ordinairement annexé à l'acte de vente, et présenté en même temps que lui à la formalité ; il est soumis dans ce cas au droit fixe de 3 francs comme acte innomé, à moins qu'il ne contienne une disposition donnant ouverture au droit

(1) Demante, *op. cit.*, II, 769.

(2) V. observations de la *Rev. not*, 10002 sous le jugement Le Mans, 28 août 1896.

proportionnel, comme, par exemple, une quittance du prix qui constitue alors la disposition principale de cet acte. En outre, comme l'état estimatif doit établir un lien entre le vendeur et l'acquéreur pour motiver la perception du droit de 0,50 %, il est naturellement indispensable qu'il soit signé des contractants.

Lorsque l'inventaire est fait par acte séparé, il peut s'élever des difficultés de diverse nature :

Il peut se faire que l'état soit *antérieur* au contrat définitif. Les parties se seront par exemple reportées à un inventaire ancien. — Une telle base ne peut être acceptée pour la perception du droit réduit, en raison du va-et-vient continuel des marchandises. « Attendu, dit le tribunal de Bourgoin (1), que s'il est généralement reconnu que la simple référence à un acte authentique antérieur, ou encore à un état sous seings privés annexé à la vente répond suffisamment aux exigences de la loi, ce n'est qu'autant qu'il existe *une certaine concomitance* entre ces divers actes et que les objets décrits et estimés à part sont identiques à ceux vendus; que décider le contraire serait sortir des termes de la loi du 28 février 1872. »

Mais il n'en est pas de même lorsque l'évaluation détaillée des marchandises a été faite dans un cahier des charges, et que postérieurement le fonds de commerce a été adjugé avec les marchandises pour un prix unique, mais sur une mise à prix distinguant entre le prix du fonds et celui des marchandises; et l'Administration a admis dans ce cas que les conditions prévues par l'article 7 de la loi du 28 février 1872 étaient remplies, bien que les enchères aient élevé le prix, si d'ailleurs il n'existe

(1) Bourgoin, 4 août 1899 ; *Rép. pér.*, 9860.

aucune présomption de fraude. Mais il n'est pas fait dans ce cas de ventilation, et la perception du droit de 2 % est appliquée au surplus tout entier du prix sur la mise à prix afférente aux marchandises neuves (1).

L'état descriptif peut aussi être *postérieur à la vente*, soit parce que les parties auront ajourné l'inventaire des marchandises, ou auront fixé l'entrée en jouissance à une époque ultérieure (2), ou bien parce que la valeur des marchandises sera déterminée par un rapport d'expert ou au prix des factures à venir. En pareil cas la perception est assise sur une déclaration provisoire des intéressés, conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII, ainsi conçu : « Si les sommes et valeurs ne sont pas déterminées dans un acte ou un jugement donnant lieu au droit proportionnel, les parties seront tenues d'y suppléer avant l'enregistrement par une déclaration estimative certifiée et signée au pied de l'acte. » A l'époque de cette évaluation provisoire les conditions de perception du droit de 0,50 % n'étant pas remplies, c'est le tarif de 2 % qui est perçu sur la valeur déclarée, mais ce droit s'impute sur la perception ultérieure du droit de 0,50 % lors de la présentation de l'état estimatif des marchandises, et provoque, soit la réclamation du supplément de droit, soit la restitution du trop perçu.

Il est bien entendu cependant que ce n'est là qu'une exception. En principe, le défaut d'évaluation, article par article, donne ouverture au tarif ordinaire, et une déclaration détaillée et estimative faite ultérieurement n'est pas admissible (3).

(1) Sol. 16 février 1895 ; *Rép. pér.*, 8584.

(2) V. les observations de la *Rev. not.*, n° 4919, sous les Sol. des 14 et 18 août 1874.

(3) Seine, 13 mai 1904 ; *Rép. pér.*, 10793.

Lorsque *le prix des marchandises n'est pas égal à leur évaluation* détaillée, le droit réduit n'en est pas moins applicable, pourvu que l'état estimatif reste toujours la base de la convention, c'est-à-dire qu'il soit clairement convenu entre les parties que la valeur de chaque article sera considérée comme réduite ou augmentée « proportionnellement à la différence totale (1) entre l'estimation de l'inventaire et le prix de la vente. »

Nous avons vu que la vente des marchandises neuves doit être *corrélative* à la cession du fonds de commerce dont elles font partie pour bénéficier de la perception du droit réduit. La vente isolée des marchandises neuves ne rentre pas dans les prévisions de la loi de 1872 et le droit de 2 % lui est applicable, alors même que les conditions de forme de l'article 7 auraient été remplies.

Cependant une cession de marchandises peut avoir lieu dans diverses circonstances dont il est nécessaire de faire ici l'examen, car indépendamment des conditions de forme que nous venons de passer en revue, la cession doit satisfaire à des conditions de fond, c'est-à-dire être correspective à une transmission de fonds de commerce rentrant au nombre de celles visées par la loi du 28 février 1872, autrement dit faire partie de la mutation à titre onéreux de la propriété même du fonds. La licitation entre copropriétaires, le partage avec soulte (2), l'apport à titre onéreux en société, la reprise du fonds par un associé autre que

(1) Orléansville, 20 septembre 1893 ; *Traité alphab.*, V° Fonds de commerce, n°s 48 et 49, II.

(2) Le Havre, 23 octobre 1908, *Rép. pér.*, 11846 ; dans l'espèce, le droit de 2 % avait été reconnu exigible à cause de l'absence d'un prix particulier et d'un détail estimatif des marchandises. — Rapp. Charleville, 29 novembre 1900, *Rép. pér.*, 10132.

l'apporteur rentrent dans cette catégorie de mutation. — Par extension du principe, l'Administration applique le bénéfice du droit réduit à la vente des marchandises, alors même qu'elle n'accompagne pas la cession à titre onéreux du fonds lui-même. Il en est ainsi en cas de vente des marchandises à une société, accompagnant l'apport pur et simple des autres éléments du fonds, ou en cas d'acquisition des marchandises par l'associé à qui le fonds est attribué lors de la dissolution.

Il peut arriver aussi que les parties n'attribuent aucune valeur à l'achalandage, au droit au bail ni au matériel du fonds. La cession se réduit alors aux marchandises neuves qui constituent le seul actif du fonds de commerce. « C'est là, dit le *Dictionnaire de l'Enregistrement*, un arrangement peu vraisemblable; mais c'est à l'Administration qu'il incombe de prouver la fraude ; au cas où elle y parviendrait il y aurait lieu d'exiger un droit en sus sur les valeurs dissimulées. » Le Régie pourra donc recourir à l'expertise, et établir, ou bien que les autres éléments du fonds ont été dissimulés, ou bien qu'ils ont été compris dans le prix des marchandises neuves afin de les faire bénéficier du tarif réduit. A défaut de cette preuve, le prix tout entier de la cession sera passible du droit de 0,50 °/₀. « Attendu, dit le tribunal de Saint-Omer (1), que la loi du 28 février 1872 s'applique même au fonds qui se compose uniquement de marchandises et non pas d'achalandage; que le tarif de 0,50 °/₀ doit être appliqué lorsque le fonds de commerce est vendu uniquement moyennant le prix débattu des marchandises neuves; que dans ce cas il faut supposer que l'achalandage, le droit au bail et le matériel ont été considérés comme sans valeur... »

(1) Saint-Omer, 6 août 1886, *Rev. not.*, 7650.

L'Administration a poussé même plus loin encore les exceptions qu'elle admet, en autorisant la perception du droit de 0,50 % sur le prix de la cession des marchandises neuves d'un fonds de commerce dont il est fait *donation* par le même acte (1). « C'est là, dit le *Dictionnaire de l'Enregistrement* une interprétation très libérale de l'article 7, surtout si l'on reconnaît, avec la jurisprudence, que les dispositions de la loi du 28 février 1872 sont inapplicables aux mutations à titre gratuit de fonds de commerce. Quoi qu'il en soit, il n'y a pas plus de raison, au cas particulier, de percevoir le droit de 2 % que, quand les marchandises neuves sont vendues indépendamment de tout autre élément du fonds, ou comme conséquence de l'apport de ce fonds à une société. »

Il est bien évident que ces cas d'extension de l'article 7, qu'a admis la Direction générale, ne sont en réalité basés sur aucun texte, et il est même curieux de remarquer combien, pour une fois, la Régie a fait preuve d'un esprit peu fiscal. C'est en effet une condition primordiale de la loi de 1872, que le droit de 0,50 % ne peut être perçu que sur une vente de marchandises correspective à la vente du fonds. Or dans les exceptions que nous venons de relater, le fonds proprement dit n'est pas vendu. Il en est de même dans une cession à titre onéreux des marchandises accompagnant l'apport pur et simple du fonds en société : cet apport n'est pas considéré par la loi comme entraînant mutation, la vente des marchandises n'est donc pas simultanée à une vente du fonds ; c'est à proprement parler une exception de faveur faite à la vente des marchandises. — L'application du droit réduit à la vente des marchandises

(1) Sol. juin et 17 septembre 1873 et novembre 1876.

seules, le fonds de commerce étant sans valeur, est plus soutenable juridiquement, car en réalité les marchandises sont cédées avec un fonds de commerce, mais un fonds sans valeur.

Quant aux solutions (1), qui autorisent la perception du droit de 0,50 % sur la vente des marchandises d'un fonds donné à titre gratuit, elles ne s'expliquent que si l'on rapproche leurs dates, qui remontent à 1876 et aux années précédentes. A cette époque l'Administration soutenait encore que la loi du 28 février 1872 s'étendait aux mutations à titre gratuit de fonds de commerce. Elle était dès lors conséquente dans son raisonnement en assujettissant aux tarifs de cette loi les ventes concomitantes à la donation qui était elle-même soumise à ses dispositions. La Direction générale n'a pas rendu, depuis, de nouvelle solution. D'ailleurs, il est utile de rappeler que l'Administration n'a pas acquiescé à l'interprétation de la loi du 28 février 1872 aux donations de fonds de commerce; la question est encore pendante; il a été recommandé toutefois aux agents de suivre jusqu'à nouvel ordre la doctrine posée par l'arrêt de cassation du 2 août 1886 (2).

A l'inverse des règles que nous venons de poser et qui admettent dans certains cas la perception du tarif réduit sur des cessions isolées de marchandises neuves, il existe des solutions qui interprètent d'une façon plus stricte les dispositions de la loi de 1872, alors même que les conditions de forme seraient remplies.

Le droit de 0,50 % est inapplicable lorsque la cession

(1) Sol. juin et 17 septembre 1873 et novembre 1876.
(2) V. *suprà*, chap. II, sect. II, § 1.

des marchandises est concomitante, non à la vente, mais au *bail du fonds de commerce*. L'inapplicabilité de la loi de 1872 aux mutations de jouissance de fonds de commerce étend ses effets à la vente des marchandises (1).

Il faut aussi qu'il n'y ait pas division des éléments du fonds. Ainsi, lorsque dans un partage, il a été attribué à l'un des copartageants le matériel et les éléments incorporels d'un fonds de commerce, et à l'autre les marchandises neuves, l'apport à titre onéreux des marchandises fait par ce dernier à une société à laquelle son copartageant apporte les autres éléments du fonds, n'est pas passible du droit de 0,50 %. Il n'existe en effet aucune corrélation entre ces deux apports qui ont des auteurs différents (2).

Cette corrélation doit exister encore dans le temps par la *simultanéité* de cessions : ainsi quand le vendeur d'un fonds de commerce s'est réservé les marchandises et les cède ultérieurement à l'acquéreur du fonds, c'est le droit de 2 % qui est dû (3). Elle doit exister enfin dans le caractère des objets vendus, et c'est comme *accessoire* d'un fonds de commerce et seulement à ce titre que les marchandises neuves bénéficient du droit réduit. Par suite, si elle sont vendues accessoirement à un immeuble, c'est le droit de 2 % qui est exigible. Un jugement du tribunal de Marseille (4) a admis dans ce sens que les matières premières vendues avec un établissement industriel qui s'iden-

(1) V. *suprà*, chap. II, sect. I, § 3. Joigny, 4 février 1903, *Rép. pér.*, 10556 ; V. aussi *Jur. gén.*, Dalloz, Supplément, V. Enregistrement, 1551 et s.

(2) Sol. du 26 janvier 1897, *Rev. prat.*, 4230.

(3) Sol. de novembre 1874 et du 9 septembre 1885.

(4) Marseille, 24 novembre 1885, *Rép. pér.*, 6666.

tifie avec l'immeuble où il est exploité, n'ont pas le caractère d'immeubles par destination, mais comportent le tarif de 2 % à l'exclusion de celui de 0,50 % spécial aux marchandises neuves dépendant d'un fonds mobilier et cédées en même temps que ce fonds. Il s'agissait, dans l'espèce, d'un approvisionnement de terre argileuse, vendu avec une briqueterie : la vente n'a pas été considérée comme ayant pour objet un fonds de commerce proprement dit, et la loi de 1872 n'a pas été déclarée applicable.

Dans cette espèce, M. Garnier n'a pas été de l'avis du tribunal et nous partageons sa manière de voir. « Pour écarter l'application du tarif de 0,50 %, dit-il, le tribunal se fonde sur ce que ce tarif est spécial aux marchandises neuves dépendant d'un fonds de commerce *mobilier* et ne saurait par suite, être étendu au cas où le fonds s'identifie avec un établissement industriel qui lui communique sa nature immobilière. Raison très discutable. Un fonds de commerce, quels que soient les liens qui le rattachent à un établissement industriel, en est juridiquement séparé. En droit, la clientèle, cet ensemble de relations existant entre le public et un commerçant, lors même qu'elle emprunterait une partie de son importance à l'immeuble dans lequel s'exploite le fonds constitue par sa nature une valeur incorporelle toujours mobilière. Il importe donc peu au point de vue du tarif de 0,50 % que le fonds de commerce s'identifie en fait avec l'immeuble industriel : du moment que la cession des marchandises neuves est concomitante à celle du fonds la loi n'exige pas d'autre condition. »

En résumé, les marchandises neuves dans la classe desquelles rentrent les matières premières, sont assujet-

ties sous certaines conditions à un droit spécial réduit. Leur vente doit, pour bénéficier de ce tarif de faveur, être corrélative à la cession du fonds de commerce dont elles forment un accessoire ; elles doivent en outre satisfaire à deux conditions de forme consistant dans la stipulation d'un prix spécial et dans un détail estimatif contemporain à la vente. En dehors de ces conditions, leur cession est soumise, en principe, au tarif ordinaire des ventes de meubles, en cas de présentation volontaire à la formalité de l'enregistrement ; mais comme elle constitue ordinairement un acte de commerce (quand elle est constatée par un acte sous seing privé), elle bénéficie de la perception du droit fixe de 3 francs édicté par l'article 22 de la loi du 11 juin 1859.

SECTION III

Des Clientèles

Le projet de loi présenté par le gouvernement n'établissait l'impôt de 2 % que sur les « mutations de fonds de commerce. » Il est certain que dans ce terme général développé d'ailleurs par l'énumération de l'achalandage, du droit au bail, etc., la clientèle rentrait bien dans l'ordre d'idées adopté par la commission qui voulait viser *tous les éléments incorporels* du fonds.

Il n'en est pas moins vrai que, à cette époque où les théories qui considéraient la clientèle comme un bien non susceptible d'une évaluation fiscale avaient encore des partisans, les termes devaient être précisés pour ne pas entraîner des difficultés d'appréciation.

C'est pour une autre raison encore que M. Journault, membre de l'assemblée nationale, a introduit lors de la discussion une motion tendant à ajouter le mot *clientèle* au texte de la loi. « Nous croyons que le mot « clientèle » est nécessaire, a-t-il dit (1), pour atteindre certaines transmissions qui ne sont pas comprises dans l'expression « fonds de commerce », ainsi les clientèles d'agents d'affaires. Je crois que dans l'idée de la commission, ces mots « fonds de commerce » s'appliquent même aux espèces que nous voulons viser par le mot « clientèle »,

(1) Séance du 27 février 1872, *Journ. off.* du 28, p. 1420, col. 2.

mais il pourrait y avoir là une confusion qu'il est nécessaire de prévenir, et c'est pour que cette confusion n'existe pas au point de vue du fisc que je vous propose d'ajouter ces mots : « ou clientèle. »

L'idée de M. Journault a été encore développée et précisée dans sa réponse à une objection de M. Sebert : « L'article, disait ce dernier, parle déjà de l'achalandage. La clientèle, c'est la même chose. — Pardon, ce n'est pas la même chose, a répondu M. Journault. L'achalandage s'applique uniquement aux fonds de commerce... Le mot « clientèle » est nécessaire pour atteindre certaines transmissions qui ne sont pas comprises dans l'expression fonds de commerce. » — La commission a été de cet avis, et l'amendement a été voté. La première phrase de l'article 7 est ainsi conçue : « Les mutations à titre onéreux de fonds de commerce *ou de clientèles* sont soumises à un droit d'enregistrement de 2 %. »

L'addition du terme « clientèle » a élargi le cercle d'application de la loi de 1872 ; la jurisprudence n'en a pas restreint la portée. Cette interprétation qui n'est plus contestée aujourd'hui (1) établit une nouvelle base à l'impôt. Il s'agit de deux objets tout à fait différents : d'une part, les fonds de commerce avec tous leurs éléments ; d'autre part, les clientèles, séparément désignées par la loi de 1872 qui les assujettit aussi au droit proportionnel de mutation.

Il s'agit des clientèles tant *civiles* que *commerciales*. « La clientèle, dit l'Administration (2), dans son acceptation légale, représente l'ensemble des relations établies entre

(1) Wahl, *op. cit.*, II, 217.

(2) Mémoire pour pourvoi en Cass , 10 mars 1879; Instr. 2621, § 1er.

le public et un particulier chargé par sa profession de satisfaire à des besoins déterminés. Ces relations sont la source d'un produit lucratif pour celui auquel elles sont acquises. Elles constituent une valeur appréciable qui devient l'accessoire de la profession et peut être transmise à un tiers. A ce point de vue général les clientèles existent non seulement dans les professions commerciales où elles se nomment spécialement « l'achalandage », mais encore dans toutes les professions civiles qui sont exercées au moyen d'un courant d'affaires avec le public. Les notaires ont une clientèle qui peut être cédée (loi du 25 juin 1841, art. 6). Les architectes, les maîtres de pension, les médecins, les avocats, les agréés et tous autres mandataires salariés peuvent avoir une clientèle semblable à celle d'un agent d'affaires ou d'un négociant et formant l'accessoire de leur cabinet ou de leur étude, de la même façon que l'achalandage est la dépendance du fonds de commerce auquel il se rattache. Tel est évidemment le sens avec lequel il faut entendre les mots « mutations de clientèles » employés par la loi du 28 février 1872. »

Cependant, M. Naquet n'a pas été de cet avis. « Je crois, au contraire, malgré la généralité de la formule employée, dit-il (1), que le législateur n'a voulu atteindre que les clientèles commerciales... Si l'on recherche quelle était l'intention dominante du législateur au moment de la confection de la loi, on se convaincra que c'était de soumettre à un régime nouveau les mutations commerciales seules... Ce que voulait l'honorable député qui présenta l'amendement, c'était éviter qu'on s'affranchît de l'appli-

(1) *Op. cit.*, t I, p. 274.

cation de la loi au cas où la vente n'a pas d'autre objet que l'achalandage... L'exemple qu'il choisit de la clientèle d'un agent d'affaires qui a presque toujours le caractère commercial vient à l'appui de ses paroles pour préciser sa pensée. — Il y a d'ailleurs à remarquer que le second paragraphe de l'article 7, qui détermine la base de l'impôt, ne parle que de l'achalandage. Qu'est-ce à dire, si ce n'est que la clientèle est comprise dans l'achalandage avec lequel elle se confond ? Or l'achalandage se rattache exclusivement aux professions commerciales. »

L'opinion soutenue avec tant de conviction par M. Naquet n'a pas prévalu. C'est une règle fondamentale qu'il n'est pas permis de distinguer là où la loi ne distingue pas. Or les termes de la loi sont clairs. Leur interprétation par la jurisprudence est conforme à l'idée qui a dominé chez ses auteurs. « Il leur a paru, d'après la discussion à laquelle ils venaient d'assister, que les clientèles avaient, au point de vue fiscal, les mêmes caractères que les fonds de commerce, parce qu'elles constituaient comme eux, une valeur incorporelle changeant peu de mains et se perpétuant de la même façon pendant une longue période. »

Telle a été l'opinion de l'assemblée. — La jurisprudence en a fait de nombreuses applications. Elle a déclaré les dispositions de la loi de 1872 applicables notamment aux cessions de clientèle :

1° *D'agréés par le tribunal de commerce* (Ch. civ. 10 mars 1879). — Mais, ajoute un jugement de Limoges du 25 juillet 1902, il n'y a pas lieu, pour apprécier la charge, de tenir compte des produits provenant des fonctions de *syndic de faillite* ou de liquidateur judiciaire remplies par le cédant parce que ces fonctions lui sont person-

nelles et non attachées au titre, le tribunal pouvant en confier l'exercice à toute autre personne qu'un agréé.

2° *Des agents d'affaires* (ce sont celles précisément que M. Journault a désignées comme exemple dans sa motion).

3° *Des directeurs d'agences d'assurances* (assurances de toute nature). Au point de vue de la cession de sa clientèle l'agent est en quelque sorte à la compagnie d'assurances ce que l'officier ministériel est à l'État : il a le droit de présentation. Il se distingue, d'autre part, du simple commis ou préposé en ce que sa clientèle, « son portefeuille », constitue une valeur à lui personnelle, et « qu'il est rémunéré au moyen de remises proportionnelles sur les affaires traitées par lui » (C. d'État, 28 février 1902; *Rev. Enreg.* 3039).

Ce que nous venons de dire concernant les cessions de portefeuilles des directeurs d'agences d'assurances s'applique à la convention par laquelle une société d'assurances cède à une autre compagnie similaire, et moyennant un prix déterminé, la totalité des risques assurés par elle et de ses opérations en cours, en autorisant le cessionnaire à transformer les polices à son nom avec l'assentiment des associés. C'est là non un contrat de réassurance mais une véritable *cession de clientèle* tombant sous l'application de la loi de 1872 (1). — Le contrat de réassurance n'a pas ce caractère, il consiste simplement dans une seconde police souscrite par une compagnie auprès d'une autre compagnie similaire.

Mais il ne faut pas considérer comme une cession de clientèle l'acte par lequel une compagnie d'assurances sur

(1) Cass. req. 3 juillet 1905 ; *Rép. pér.* 11027, Instr. 3185, § 3.

la vie, tout en conservant son autonomie, son portefeuille, son achalandage et ses intérêts distincts, cède à une compagnie d'assurance contre l'incendie le droit de prêter son *nom* et de se servir de ses agences pour faire des assurances d'une nature différente (1).

L'Administration avait soutenu que la clientèle et le nom étant deux éléments en quelque sorte indivisibles du fonds, la cession du nom emportait nécessairement cession de la clientèle. « Le but en vue duquel la compagnie cessionnaire a fait l'acquisition est évident, dit-elle dans son mémoire : elle a voulu se mettre en relations d'affaires avec les clients de la compagnie cédante, et c'est uniquement pour établir plus vite et plus sûrement ces rapports qu'elle a tenu à faire son apparition parmi les sociétés d'assurances avec le nom, dans les agences et sous les auspices de la compagnie cédante. Elle s'est assimilée tous les éléments constitutifs de la clientèle de celle-ci. » La Cour de cassation a reconnu qu'il y avait eu non pas cession de clientèle, puisque chaque compagnie gardait son autonomie et son exploitation propre, mais simplement autorisation par une compagnie à l'autre de se créer des relations d'affaires par l'emprunt de son nom et de ses agences. « Il importe en effet, dit la note anonyme du Sirey, de ne pas perdre de vue qu'il s'agit ici d'un impôt de mutation dont l'exigibilité est virtuellement subordonnée à l'existence d'une cession faisant passer un bien d'un patrimoine dans un autre... La disposition de la loi de 1872 qui constitue une exception au droit commun en matière de transmission entre vifs de biens meubles (non assujettis à un délai déterminé) doit être dans son applica-

(1) Cass. civ. 28 mai 1884 ; S. 85. 1. 180 ; D. P. 84. 1. 467.

tion strictement limitée au cas prévu par le législateur « Lorsque le dispositif d'une loi, enseigne Merlin (*Rép.*, V° Motifs des lois) s'écarte des principes généraux du droit, il ne comporte point d'extension, il doit être renfermé dans son texte précis. *Quod vero contra rationem juris scriptum est, non est producendum ad consequentias* (L. 14, *Dig.*, de Legibus). »

Cette décision de la Cour de cassation n'a pas été adoptée par l'Administration qui, par une solution du 29 août 1884 a seulement décidé de s'abstenir jusqu'à nouvel ordre de soumettre à nouveau cette difficulté aux tribunaux.

4° La loi de 1872 atteint encore la cession de la clientèle civile d'un *établissement industriel* (Lille, 20 mai 1882, *Rép. pér.*, 6060), la vente par l'exploitant de la concession de la *fourniture des eaux d'une ville* (Épernay, 7 mars 1884) et aussi la cession d'un *établissement thermal* (Cass. 6 juil. 1880 ; S. 80. 1. 432, Instr. 2641, § 1[er]) qui est censé posséder une clientèle. « A la vérité, dit l'auteur de la note de Sirey (80. 1. 432) la cession de la clientèle de l'établissement thermal n'était pas formellement exprimée dans l'acte de vente. Mais il appartient au tribunal de déterminer la portée réelle de la vente et de restituer au contrat sa véritable signification. »

5° La loi ne s'applique pas en principe aux *exploitations agricoles*, car un fermier ne fait pas des actes de commerce, mais il n'en est pas ainsi quand cette exploitation fait l'objet d'une véritable industrie comme chez le *nourrisseur de bestiaux* pour le commerce du lait (Boulogne, 24 août 1882, *Rép. pér.*, 6137).

6° L'Administration a, ainsi que nous l'avons vu plus

haut (1), englobé au nombre des clientèles sujettes à l'impôt celles des architectes, médecins, avocats et autres mandataires salariés. Il n'existe aucune décision sur la question, précisément parce que ces clientèles sont des *res extra commercium* et que leur cession est radicalement nulle (2). Il en est ainsi de la clientèle du médecin parce qu'elle repose sur la confiance qu'elle inspire et sur son expérience (3). Par les mots impropres de « cession de clientèle médicale » on entend seulement une convention par laquelle un médecin renonce à exercer dans une localité, et s'engage, moyennant une indemnité, à présenter et à recommander son successeur à sa clientèle. Ce contrat seul est licite : c'est un engagement, mais ce n'est pas une vente. A ses dispositions s'ajoute souvent la cession du droit au bail du logement et la cession d'objets mobiliers et d'instruments. Peut-on dire qu'une telle convention rentre dans les dispositions de la loi de 1872? Si l'acte portant cession de clientèle est présenté volontairement à l'enregistrement, il est passible, malgré la nullité radicale dont il est entaché, du droit proportionnel de 2 °/₀. — C'est, du moins, l'opinion qui est admise d'une façon générale ; mais on ne peut étendre une loi fiscale à des actes dont la nullité est d'ordre public. Quant à l'engagement pris par le médecin de ne plus exercer, il n'a rien de semblable à une cession de clientèle et ne rentre pas dans les termes de la loi de 1872 (4). — Il n'en est pas ainsi de la cession d'une *maison de santé*, car il est

(1) V. p. 107.

(2) Seine, 7 janvier 1904; Châteauroux, 25 juillet 1898, S. 99. 2. 286, D. P. 99. 2. 255.

(3) V aussi Demante, vol. II, p. 476.

(4) V. Wahl, *op. cit.*, t. II, p. 127, note 4.

incontestable que c'est là une chose qui est dans le commerce.

7° La clientèle d'un *buffet de chemin de fer* a donné lieu à des difficultés. En principe le buffet d'une gare appartient à la compagnie; le tenancier n'en est que le gérant, ou plus exactement le locataire, la clientèle est considérée comme formant la propriété de la compagnie et non celle du gérant. Il suit de là que le traité n'est pas assujetti à l'enregistrement dans un délai déterminé, et que la cession du matériel et des marchandises sont passibles, en cas de présentation à la formalité du droit de 2 % en vertu de l'article 69, § 5, n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII. C'est l'opinion émise par l'Administration dans deux solutions du 10 juin 1897.

Toutefois la clientèle d'un buffet de gare peut, dans certains cas, ne pas appartenir tout entière à la Compagnie de chemin de fer qui en réalité ne procure au tenancier que la clientèle des voyageurs. Si le buffetier possède une clientèle acquise par son renom personnel, le buffet constitue alors un fonds de commerce avec achalandage, et sa transmission est soumise à la loi du 28 février 1872. C'est la solution du tribunal de Vervins (1) : « L'ensemble du mobilier et de l'achalandage d'un buffet de chemin de fer constitue pour le buffetier un fonds de commerce, et si la Compagnie de chemin de fer dont dépend le buffet peut, à son gré, en développer ou diminuer l'achalandage, en surveiller l'exploitation en ce qui concerne les tarifs, refuser d'agréer tel ou tel buffetier, ces différentes circonstances sont simplement restrictives et non pas exclusives du droit de propriété du buffetier. »

(1) Vervins, 23 mars 1899. *Journ. Enreg.* 25684.

8° A la clientèle du tenancier d'un buffet de gare on peut comparer celle d'un *entrepreneur de camionnage* pour le service d'une compagnie de chemin de fer. Cette clientèle ne lui appartient pas, elle appartient à la compagnie; l'entreprise n'est pas un fonds de commerce. Le correspondant n'est qu'un agent de la compagnie rémunéré par un salaire qui lui est attribué sur le prix total de chaque transport. Mais il n'en est pas ainsi dans l'entreprise ordinaire de transports : cette entreprise constitue un fonds de commerce proprement dit. Et si à une entreprise privée s'ajoute un service de messageries pour les chemins de fer, la cession simultanée et moyennant un seul prix des deux exploitations tombe pour le tout dans les prescriptions de la loi du 28 février 1872, à moins qu'il ne soit fait ventilation et qu'il n'y ait pas présomption de fraude (1).

9° Les conventions ayant pour objet un *débit de tabac* ont soulevé quelques difficultés. Il n'est pas contesté qu'un débit de tabac ne constitue pas un fonds de commerce et ne tombe pas sous l'application de la loi du 28 février 1872. Le titulaire ou débitant est un simple préposé de l'Administration vendant au public une marchandise qui constitue un monopole de l'État, et qui est par suite soustraite au libre commerce ; la quotité de son bénéfice est en outre réglementée par la régie. Le débitant n'est donc pas un commerçant ; la concession qui lui est consentie par le gouvernement ne l'investit aucunement d'un droit de propriété analogue à celui du propriétaire d'un fonds de commerce.

Il n'y a donc pas à proprement parler de *cession* de bureau de tabac d'un titulaire à l'autre ; chacun d'eux ne tient son

(1) Châteaudun, 26 février 1875, *Rép. pér.* 4504-2.

droit que du gouvernement qui, seul, l'a désigné, de la même façon qu'il désigne les fonctionnaires de son administration. Par suite il ne peut être question d'appliquer la loi du 28 février 1872 sur le prix des accessoires et du matériel puisqu'il n'y a pas de prix de clientèle, celle-ci appartenant à l'État.

Mais il n'en est pas de même lorsqu'à l'exploitation du débit est annexée la vente d'objets mobiliers comme des articles de fumeurs, de papeterie ou un débit de boissons, etc... A notre avis, quelle que soit l'importance de cette *exploitation accessoire*, elle constitue un fonds de commerce adjoint à la gérance du débit, et dont la cession rentre dans les prévisions de la loi de 1872.

Le titulaire d'un bureau de tabac a le droit de substituer pour sa gestion un tiers. La nature du contrat passé avec ce *gérant*, toujours à titre onéreux, varie selon sa durée et le mode de paiement : le droit d'exploitation accordé au titulaire par le gouvernement constitue « une valeur appréciable dans son patrimoine... Or cette valeur est susceptible d'être transmise soit en propriété, soit en jouissance. Dans le premier cas il y aura vente d'une chose incorporelle ; dans le second cas l'acte aura tous les caractères d'un bail. Pour déterminer la nature juridique de la cession ainsi faite, il faut donc tenir compte de l'intention des parties sans perdre de vue les caractères distinctifs de la vente et du louage des choses (1). » Ainsi, il y aura vente lorsque le titulaire d'un débit en cède l'exploitation à un tiers sans limitation de durée (la jouissance devant dans ce cas prendre fin à l'extinction du droit du titulaire) et moyennant une somme fixe ou des prestations périodiques

(1) Binet, *Rev. crit.*, 1906, p. 449 et s.

en argent : c'est dans ce cas une véritable mutation de propriété mobilière incorporelle sujette au droit de 2 %, en vertu de l'article 69, § 5, n° 1 de la loi de frimaire. Il y a bail lorsque le contrat n'est passé que pour une période déterminée, et la convention est tarifée, comme le bail ordinaire, au droit de 0,20 %. Toutefois, comme le gérant du bureau doit être agréé par l'Administration des contributions indirectes, la perception du droit proportionnel est suspendue jusqu'à l'approbation de cette Administration (1).

Enfin le gérant peut lui même, avec le consentement du titulaire et l'autorisation de la régie, céder à une troisième personne le droit d'exploiter le bureau de tabac. Cette nouvelle convention doit être interprétée de la même façon que la précédente conclue entre le titulaire lui même et le premier cessionnaire. Elle pourra donc être considérée, suivant les stipulations qu'elle contient, comme une vente ou comme un bail.

L'Administration de l'enregistrement n'a cependant pas toujours adopté cette manière de voir (2) : elle avait tout d'abord admis, d'une façon générale, la perception du droit de 0,20 % sur le montant des sommes que le cessionnaire devait payer au titulaire cédant pendant la durée pour laquelle la jouissance du débit lui était concédée. D'autre part, elle a appliqué la perception du droit de 2 % aux mêmes traités passés entre le gérant et un tiers pour l'exploitation du débit, et un arrêt de la chambre des requêtes a admis cette interprétation (3).

(1) Sol. 4 février 1878.

(2) *Journ. Enreg.* 16703, sol. citées.

(3) Cass. 23 mars 1905, *Rép. pér.* 10939, Instr. 3174, § 1 ; Binet, *Rev. crit.*, 1906, p. 499 et s.

M. Wahl objecte (1) contre cette thèse que de pareilles solutions sont contradictoires. Si la convention qui intervient entre le titulaire et le gérant a le caractère d'un bail, la cession de son droit faite par le gérant à un tiers ne peut avoir le caractère d'une vente. C'est dans ce dernier cas une cession de bail ordinaire sujette au droit de 0,20 %.

D'après M. Binet, qui ne partage pas l'opinion de M. Wahl, « c'est à tort qu'on prétendrait percevoir uniformément sur les actes dont nous parlons, soit le droit de 2 %, soit celui de 0,20 %. Les solutions en apparence contradictoires données par la Régie s'expliquent par des circonstances de fait. »

En résumé, on ne peut poser de règle générale en matière de cession de gérance de débit de tabac, et c'est une question d'interprétation et de circonstances qui doit dicter la perception du droit de vente et du droit de bail. Lorsque, comme il arrive souvent, il est adjoint un fonds de commerce au débit, la cession du fonds est assujettie à toutes les règles de la loi de 1872, bien qu'elle constitue une annexe du débit. Et, dans le cas où les deux cessions sont conclues par le même acte, le droit de 2 % devient exigible sur le tout à cause de l'indivisibilité de la formalité.

10° Aux cessions de clientèles ne rentrant pas dans les prescriptions de la loi du 28 février 1872, il faut ajouter certains fonds ne comportant pas en réalité d'achalandage appréciable.

C'est ce qui a été reconnu par diverses solutions pour une cession de boissons et de consommations par le garçon

(1) S. 1904. 2. 287, note sous Seine, 25 janvier 1902.

de salle d'un cercle, ou le *gérant d'une brasserie* (1) à leur successeur, parce que dans ces deux cas la clientèle ne formait pas un bien propre au cédant.

De même pour la vente par des ouvriers de la *machine à battre* qu'ils exploitent en commun chez les cultivateurs. parce qu'on a considéré plutôt comme un salaire les profits qu'ils retiraient de leur profession (2).

La même interprétation a été adoptée pour la cession d'un *journal politique* dont la clientèle n'avait pas une valeur appréciable (Sol. 8 juin 1889).

La clientèle est censée ne pas exister lors de la cession de *produits nouveaux* non encore livrés à l'exploitation (Sol. du 4 mai 1892), ou ne plus exister en cas de vente d'un mobilier et des marchandises dépendant d'une *faillite* (Bordeaux, 1er août 1898, *Rép. pér.*, 9488).

L'article 7 de la loi du 28 février 1872, dont nous avons parcouru en partie le domaine d'application, vise-t-il encore les *suppressions de fonds de commerce, moyennant un prix?* Il faut faire ici une distinction. Un fonds de commerce peut être supprimé dans des buts différents. Par exemple, un commerçant peut payer une somme d'argent à un concurrent, pour que celui-ci cesse d'exercer son commerce ou son industrie. C'est là une acquisition ordinaire de fonds de commerce (3). Mais il n'en est pas de même si l'acquisition a lieu dans le seul but d'occuper pour une exploitation différente les locaux où le fonds était installé.

(1) Sol. 27 décembre 1887, *Rép. gén.* V° Mutation, n° 688; Sol. 20 septembre 1890.

(2) Sol. 8 février 1888, *Rép. gén.* V° Mutation, n° 684.

(3) Sol. 7 septembre 1892, citée par Maguéro, *op. cit.* V° Fonds de commerce, n° 21.

Il n'y a pas alors cession assujettie aux règles de la loi de 1872, c'est du moins la solution donnée par un jugement du tribunal de la Seine du 19 juin 1891 (*Rép. pér.*, 7698) et dans une solution de l'Administration du 23 janvier 1893.

SECTION IV

Vente simultanée de fonds de commerce et d'immeubles

Par suite de son caractère de bien meuble le fonds de commerce vendu simultanément avec un immeuble, tombe sous l'application de l'article 9 de la loi du 22 frimaire an VII lorsque la vente est conclue par le même acte.

Cet article est ainsi conçu : « Lorsqu'un acte translatif de propriété ou d'usufruit comprend des meubles et immeubles, le droit d'enregistrement est perçu sur la totalité du prix, au taux réglé pour les immeubles, à moins qu'il ne soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers, et qu'ils ne soient désignés et estimés, article par article, dans le contrat. »

Le but principal de cette disposition a été de mettre obstacle à la fraude qui consisterait, dans les ventes de l'espèce à reporter sur les meubles une portion du prix afférente aux immeubles, pour profiter de la différence de tarif existant entre les mutations de meubles et d'immeubles. « Le législateur a voulu, dit M. Garnier (1), que les parties dégageassent très nettement dans le contrat la transmission immobilière de la mutation des biens meubles, afin que le receveur pût apprécier facilement l'importance de cette transmission et provoquer, par l'expertise, le redressement des dissimulations..... L'article 9 de la loi de frimaire s'applique à tous les biens qui

(1) *Rép. pér.*, art. 4724.

n'ont pas le caractère immobilier. Nul doute, dès lors, qu'une vente simultanée de maison et de fonds de commerce exploité dans la maison ne tombe sous l'empire de la loi. »

On ne peut objecter, comme l'avait prétendu le tribunal de Laon, le 23 mars 1877, les termes de l'article 533 du Code civil d'après lequel « le mot *meuble*, employé seul dans les dispositions de la loi ou de l'homme, sans autre addition ni désignation, ne comprend pas... ce qui fait l'objet d'un commerce. » En effet, la loi du 22 frimaire an VII est antérieure au Code civil qui, en attribuant à ce mot, dans son article 533, une acception restreinte, n'a pu changer le sens large que lui a donné la loi de l'an VII, qui, dans son article 9, l'emploie par opposition au mot immeuble.

On avait tout d'abord restreint l'application de cet article « aux meubles qui, par leur nature et leur forme extérieure, peuvent être détaillés, désignés et évalués article par article (1). » Mais cette distinction qui écartait la catégorie des meubles incorporels a été abandonnée, et il est admis aujourd'hui, depuis longue date, que « la disposition de l'article 9, conçue en termes généraux et absolus, n'admet, quant à la nécessité d'un prix particulier et d'une désignation explicative pour les objets mobiliers, aucune distinction entre les meubles corporels et meubles incorporels (2). »

Tel est le principe ; ses applications sont les plus diverses. Elles ont lieu le plus souvent pour un fonds de commerce vendu avec la maison où il est exploité, ou

(1) Cass. 21 octobre 1811, Instr. 1209, § 1er.

(2) Cass. ch. civ. 8 décembre 1903, Instr. 3150, § 6. V. dans le même sens Cass. ch. civ. 13 janvier 1880, Instr. 2637, § 1er.

bien pour une industrie cédée avec l'usine dans laquelle les produits sont fabriqués.

Les objets mobiliers attachés au fonds ainsi que ses éléments incorporels, achalandage, droit au bail, doivent, pour donner lieu à la perception du droit de 2 %, faire l'objet d'une désignation et d'une évaluation distinctes. Les immeubles par nature et les immeubles par destination sont alors seuls assujettis au droit de mutation immobilière.

« La circonstance que les parties auraient fait deux actes, dit le *Dictionnaire de l'Enregistrement* (1), l'un comprenant les immeubles, et l'autre le matériel, les meubles et le fonds de commerce ne saurait modifier cette règle. Le second acte, assujetti en toute hypothèse au tarif immobilier pour le matériel industriel, qui conserve son caractère d'immeuble par destination, ne peut bénéficier du taux mobilier pour les meubles et le fonds de commerce que si les prescriptions de l'article 9 ont été observées. »

C'est la règle qui a été admise dans une solution de la Direction générale rendue le 6 mars 1877 ; dans un cas où une vente simultanée d'immeuble et de fonds de commerce avait été dressée en deux actes distincts, le droit de 5,50 % (aujourd'hui 7 %) a été reconnu exigible sur le prix total, parce qu'il était établi que le second acte spécial à la vente du fonds de commerce comprenait pour partie dans le prix global la valeur du matériel industriel qui n'avait pas perdu son caractère immobilier. L'Administration s'est montrée moins rigoureuse en acceptant la doctrine d'un jugement du tribunal civil de Reims (2) admettant,

(1) V° Vente, n° 470.

(2) Reims, 26 novembre 1892 et Sol. du 29 décembre 1892 analysés

dans un cas analogue, que l'évaluation donnée dans le contrat à la clientèle et l'achalandage équivalait à la stipulation d'un *prix distinct*, « attendu qu'elle détermine juridiquement non seulement la valeur vraie et vénale des objets mobiliers, mais le prix pour lequel ils ont été compris dans la vente. »

Il n'en est pas de même si, au lieu de porter sur les objets mobiliers, l'estimation détermine la valeur du matériel, immeuble par destination, et l'on ne peut retrancher la valeur de ce matériel du prix distinct établi dans le second acte pour calculer sur la différence le droit de 2 %. Le tribunal de Saint-Quentin, en admettant cette déduction est en opposition avec la règle posée par l'article 9 de la loi de frimaire (1). Sa décision n'a pas fait l'objet d'un recours en cassation de la part de l'Administration, à cause du faible intérêt pécuniaire en jeu, mais la Direction générale en a repoussé la doctrine.

Toutefois, dans le cas de deux ventes distinctes, que nous venons d'envisager, il est évident que si le matériel industriel est une dépendance du fonds de commerce et non de l'immeuble, il revêt alors le caractère de meuble, et l'acte spécial à la vente de ces objets est alors assujetti au tarif mobilier pour le tout (2). Mais il serait inexact de s'en tenir à la déclaration des parties dans la vente, attribuant à des immeubles par destination le caractère de meubles. Ainsi que le fait remarquer M. De-

au *Traité alphabétique des Droits d'Enregistrement*. V° Vente d'immeubles, n° 180-B.

(1) Saint-Quentin, 13 juillet 1892. *Rép. rép.* 8002.

(2) V. pour approvisionnements de terre à brique, Marseille, 24 novembre 1885, *Rép. pér.* 6666. V. aussi *infrà*, chap. III, sect. II, § 2.

molombe, « l'Administration reconnaît bien que la mobilisation peut avoir lieu par la seule volonté du vendeur; mais elle considère cette volonté comme frauduleuse toutes les fois que les parties n'ont eu d'autre motif que d'atténuer l'impôt, toutes les fois, en un mot, que vraisemblablement le nouveau propriétaire continuera de laisser les objets attachés au fonds (1). » « Il faut donc en définitive, ajoute M. Maguéro, que la volonté de rendre aux immeubles par destination leur nature première soit *sincère et suivie d'exécution* (2). »

Cette désaffectation résulte la plupart du temps des circonstances; mais l'on peut poser en principe qu'elle se produit chaque fois qu'un matériel attaché au service d'un immeuble, et par conséquent immobilier, devient la propriété d'un autre que le maître de cet immeuble. Nous avons vu (section I, § 3 du présent chapitre) que les termes de la loi du 28 février 1872 qui assujettissent « les objets mobiliers *ou autres* » à la perception du droit de 2 %, visent précisément le matériel immeuble par destination qui a repris son caractère mobilier, par suite de la rupture du rapport de destination qui l'unissait à l'immeuble.

C'est le cas lorsque l'outillage industriel garnissant une usine est seul vendu, à l'exclusion de l'usine qui reste la propriété du vendeur et est seulement louée à l'acquéreur. De même, il a été jugé (3) que si le propriétaire d'une usine fait l'apport de cet immeuble en société en se réservant le matériel qui la garnit, la vente postérieure du matériel réservé est sujette au droit de 2 %, à condition toutefois que la Régie ne puisse prouver que cette réserve

(1) Demolombe, *Cours de Code civil*, IX, 283.
(2) *Op. cit.* V° Vente d'immeubles, n° 167.
(3) Troyes, 22 juin 1904, *R. E.* 3703.

n'est qu'une combinaison, en vue d'éviter le paiement du droit au tarif des mutations immobilières, ce qui sera présumé, si la cession postérieure du matériel est consentie au profit de la société qui a acquis l'usine. Dans un autre cas, l'usine et son outillage peuvent être vendus à deux acquéreurs distincts : l'outillage, n'étant plus affecté au service du fonds, reprend son caractère mobilier, à moins cependant qu'il ne soit établi que l'acquéreur du matériel est le prête-nom (1) de l'acquéreur de l'usine, ou une personne interposée (2).

En dehors des cas où le caractère mobilier ou immobilier du matériel dépend des convictions, c'est l'interprétation des articles 523 à 525 du Code civil qui le détermine. La catégorie des immeubles par destination n'a pas de limites fixes, tout ici est question d'appréciation ; aussi a-t-elle donné lieu fréquemment à des difficultés que les tribunaux ont été appelés à résoudre. Les décisions judiciaires les plus récentes en matière fiscale ont été rendues pour déterminer la nature d'un matériel s'appliquant aux exploitations ou industries suivantes; elles ont déclaré immeubles par destination :

l'outillage et matériel d'un lavoir (Seine, 23 mars 1910, *Rev. de l'Enreg.*, 5143) ;

le matériel de brasserie, chevaux, voitures et tonneaux employés au transport de la bière (cass. civ., 24 janvier 1912, *Rev. de l'Enreg.*, 5487, I) ;

le mobilier industriel d'une briqueterie, ses machines et chevaux (Marseille, 24 novembre 1885, *Rép. pér.*, 6666) (3) ;

(1) Sol. du 20 avril 1885.

(2) Sol. du 20 mars 1886.

(3) Comp. les considérants du jugement d'Évreux du 26 juillet 1873, *Rép. pér.* 3807.

les meubles garnissant un hôtel de voyageurs (Nice, 6 janvier 1909 ; *Rev. de l'Enreg.*, 5009) ;

les coffres-forts d'une banque (Seine, 20 avril 1907, *Rev. de l'Enreg.*, 4379).

Sont considérés comme immeubles par destination les objets mobiliers cédés avec l'établissement et qui conservent une corrélation étroite avec son exploitation. « Attendu, dit le tribunal de la Seine (jud. cit. 23 mars 1910), qu'il importe de rechercher si les objets sont, soit d'après les usages du pays et toute autre circonstance, empreints sous ce rapport d'un caractère de spécialité plus ou moins exclusive, s'ils sont non seulement utiles, mais nécessaires à l'exploitation du fonds, si en un mot ils s'y rattachent par leur nature et leur destination d'une manière si étroite qu'à leur défaut l'immeuble cesserait de remplir les usages auxquels il était destiné. »

Nous avons examiné les cas de vente simultanée d'un fonds de commerce fait avec l'immeuble où il est exploité, soit avec le matériel immobilier. Nous avons vu que les éléments mobiliers du fonds peuvent être dispensés du tarif de 7 % en vertu de l'article 9 de la loi du 22 frimaire an VII. Après avoir étudié la portée de cet article, il reste à déterminer les conditions de son application.

Ces conditions sont au nombre de deux :

La première est qu'il soit stipulé un prix particulier pour les objets mobiliers ;

La seconde, que ces objets soient désignés et estimés, article par article dans le contrat.

La première condition, la stipulation d'un *prix particulier* est essentielle, et la jurisprudence a toujours maintenu très énergiquement sa nécessité. Seul un prix distinct peut

avoir une force obligatoire qui lie les contractants. Le détail estimatif ne peut en principe y suppléer, de même qu'une ventilation faite en vue de la perception des droits d'enregistrement, car l'indication de la valeur cédée ne suffit pas pour fixer *le prix* d'aliénation ; il n'en serait autrement que si une clause établissait sans ambiguité que l'évaluation équivaut au prix (1).

En outre, la stipulation des prix distincts doit être contenue dans l'acte même de vente : si, en effet, la ventilation est antérieure à la vente, elle n'a pour auteur que l'une des parties contractantes, et ne lie pas l'autre, à moins toutefois que celle-ci ne se réfère aussi d'une façon expresse à l'acte antérieur. — Dans cet ordre d'idée, une solution de la Direction générale du 14 juin 1876, confirmée par une solution du 27 octobre 1898, a admis que la ventilation faite dans le cahier des charges pour l'adjudication d'un fonds de commerce vendu simultanément avec un immeuble, moyennant un prix unique, était suffisante pour motiver la perception de droits de mutation distincts sur la portion du prix afférente à ces deux natures de biens : le cahier des charges, ajoute la solution, dressé préalablement à l'adjudication, forme pour ainsi dire partie intégrante du procès verbal d'adjudication et fait au surplus la loi de l'acquéreur. — D'autre part, si les prix distincts sont déterminés par une ventilation postérieure à la vente, la perception n'est pas modifiée, car il n'est pas du pouvoir des redevables de modifier l'assiette et la quotité d'un droit par une convention postérieure (2). Cependant, lorsque le prix n'est pas immédiatement arrêté dans l'acte et qu'un rapport d'expert détermine la ventilation, les deux actes

(1) Versailles, 26 mai et 30 juin 1911, *Rép. pér.*, 12523.
(2) Cass. civ. 8 décembre 1903. Instr. 3150, § 6.

combinés forment la loi des parties et rendent l'article 9 applicable, si les autres conditions qu'il édicte sont satisfaites.

La seconde règle de l'article 9 est le complément de la première, « elle justifie le prix distinct arrêté pour chaque nature des biens aliénés (1). » Toutefois, elle n'est pas aussi impérative, et son application à certains biens mobiliers admet des tempéraments, principalement en matière de fonds de commerce, universalité composée en grande partie de valeurs incorporelles.

M. Garnier est très large. S'appuyant sur le caractère d'universalité reconnu au fonds de commerce, il admet que, pour connaître l'importance de cette nature de bien, il convient, mais il suffit de faire l'estimation en bloc pour remplir le vœu de la loi. Parlant de l'estimation, article par article, « ce serait là, dit-il, un travail excessif et inutile, car ce qui importe pour l'application de la loi, c'est de connaître la nature et l'importance des meubles vendus, et on n'aperçoit pas en quoi le détail article par article de tous les objets contenus dans un magasin peut déterminer cette appréciation mieux que l'évaluation totale de ces mêmes objets. La loi ne peut et ne doit être entendue que dans le seul sens qui en rend l'application praticable. »

Cette opinion était en 1877, après le jugement du tribunal de Laon, du 23 mars de cette même année (2), celle de la Direction générale. L'Administration avait déjà concédé, dans sa requête lors d'un pourvoi en cassation qui a abouti à l'arrêt du 19 février 1873 (3), que, des deux

(1) *Traité alphab.* V° Vente d'immeubles, n° 186.
(2) *Rép. pér.*, 4724.
(3) Instr. 2468, § 4.

conditions auxquelles l'application de l'article est subordonnée, le détail estimatif des objets mobiliers admet des tempéraments, quand il s'agit de droits incorporels, et qu'il suffit pour eux d'un prix distinct et d'une désignation spéciale. Elle a été plus loin dans sa solution du 26 octobre 1879, où elle a admis que l'apport à titre onéreux en société, d'une part, d'un immeuble, et, d'autre part, d'une clientèle et d'approvisionnements *sans détail estimatif*, pour une somme déterminée, remplissait les conditions suffisantes pour donner ouverture à deux droits distincts, attendu que les biens meubles pris ensemble constituent un fonds de commerce, c'est-à-dire une valeur incorporelle.

Mais l'Administration est revenue depuis à une interprétation moins large de l'article 9, et la jurisprudence a suivi sa manière de voir. Bien qu'en principe elle admette que cet article ne fait aucune distinction entre les meubles corporels et les meubles incorporels, elle s'est rapprochée de la doctrine consacrée par le tribunal de Laon dans son jugement du 23 mars 1877, mais toutefois, en tenant compte que l'évaluation *in globo* ne s'applique pas aux éléments matériels du fonds, comme l'outillage et les marchandises. Ces derniers biens rentrent dans les prescriptions de l'article 9 et l'évaluation détaillée qu'il prescrit s'étend à eux (1).

(1) Comp. Toulouse, 8 juillet 1886; *Rép. pér.*, 6794. — Rappr. Périgueux, 2 avril 1881 ; *Rép. rép.*, 5830.

APPENDICE

Taxe additionnelle sur les ventes de fonds exploités à Paris

Nous avons attendu jusqu'à cette partie de l'ouvrage pour parler de la taxe perçue au profit de la ville de Paris sur les fonds de commerce et les clientèles qui y sont exploités, parce que, les dispositions de la loi spéciale établissant des droits supplémentaires dont la perception est réglée comme celle des droits édictés par la loi de 1872 au profit du trésor public, il était nécessaire, pour en bien saisir l'application, de connaître déjà le taux et l'assiette des droits de mutation.

La loi du 29 décembre 1897 avait autorisé les communes à supprimer leurs droits d'octroi sur les boissons hygiéniques, à partir du 31 décembre 1898, ou à défaut de suppression elle les avait obligées à diminuer ces tarifs dans des limites fixées.

La ville de Paris, n'ayant point usé de la faculté de suppression, avait réduit les droits existants au taux déterminé. Le délai pour l'application des nouveaux tarifs venant à expiration le 31 décembre 1900, la ville après avoir remanié le système des octrois et supprimé les droits sur les boissons hygiéniques dut prévoir en conséquence des taxes de remplacement destinées à compenser la diminution des recettes, qui lui était ainsi imposée et qui causait dans son budget un déficit de 40 millions. C'est en vue de combler ce déficit que le conseil municipal vota

des taxes directes et indirectes de remplacement, sous réserve de l'approbation législative, conformément à l'article 137 de la loi du 5 avril 1884.

L'établissement de ces taxes fut autorisé par la loi du 31 décembre 1900. Elles comprennent notamment (art. 1-8°) « une taxe additionnelle au droit d'enregistrement... sur les ventes de fonds de commerce exploités à Paris, et sur celles des marchandises neuves dépendant de ces fonds. » Le tarif est fixé (art. 10-3°) « à 1,25 % pour les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèles établis sur le territoire de la commune de Paris » et (même art., 4°) « à 0,32 % pour les cessions de marchandises neuves garnissant les fonds de commerce spécifiés au paragraphe précédent, lorsque le droit d'enregistrement proprement dit ne sera dû qu'au taux de 0,50 %... Elles (les taxes) sont soumises à toutes les règles qui gouvernent l'exigibilité, la restitution et le recouvrement des droits auxquels elles s'ajoutent. »

La perception des taxes spéciales de 1,25 et de 0,32 % (non sujette aux décimes) est donc réglée exactement comme celle des droits de 2 et de 0,50 % édictée par la loi de 1872. Elle vise non seulement la vente de tous les éléments des fonds de commerce (1), mais aussi les cessions de clientèles civiles (2). Elle n'est pas applicable cependant aux ventes de fonds après faillite ou liquidation judiciaire (3).

Naturellement les taxes municipales sont exigibles sans distinguer si l'acte de transmission est présenté à la formalité dans un bureau de Paris ou d'ailleurs.

(1) V. pour les brevets d'invention : Seine, 5 novembre 1907, *Rev. Enreg.*, 4492.

(2) Seine, 6 juillet 1908, *Rev. Enreg.*, 5049.

(3) Seine, 4 janvier 1907, *Rép. pér.*, 11412 et Marseille, 7 mai 1909.

C'est au point de vue de la détermination du lieu d'exploitation qu'il s'est présenté des difficultés, et les tribunaux ont été appelés maintes fois déjà à les trancher. La règle que l'on peut tirer de cette jurisprudence est que la cession de toute maison de commerce dont le siège est à Paris est passible de la taxe de remplacement. Cette taxe est exigible alors même que le fonds aurait été acquis pour être transféré en province (1). De même si ce fonds a des *succursales en dehors de Paris :* en ce cas la taxe est assise sur la valeur totale de la clientèle sans distingner entre la clientèle locale et la clientèle extérieure recrutée par correspondance, voyageurs ou agences, l'achalandage d'une maison de commerce formant un tout unique et indivisible dont l'assiette se trouve à la « maison mère ». — Toutefois, à raison de sa nature spéciale d'impôt communal, elle ne saurait atteindre les marchandises et les objets mobiliers dont l'assiette matérielle se trouve en dehors des limites territoriales de Paris (2) ; elle ne frappe donc que la valeur des objets situés dans les murs de la ville. — Il en est de même en cas de cession de portefeuille d'une compagnie d'assurances ayant son siège à Paris : la taxe est due sur l'intégralité du prix, sans distinguer entre les clientèles parisienne et extérieure (3).

La perception de cet impôt municipal suit donc toutes les règles propres aux impôts d'enregistrement perçus au profit du trésor. Comme pour un droit ordinaire de mutation, l'exigibilité de la taxe est déterminée par la date de

(1) Ambert, 7 juin 1905, *Rev. Enreg.*, 1898.

(2) Seine, 4 avril 1903, *Rép. pér.*, 11578, et 3 février 1908, *Rev. Enreg.*, 4599.

(3) Cass. req., 13 juillet 1909. *Rép. pér.*, 11027 ; Seine, 28 octobre 1907, *Rép. pér.*, 11592.

l'acte ou de l'entrée en possession. Pour la même raison, en cas de réalisation, postérieurement à la date d'application de la loi (décret du 5 nov. 1870, art. 5), de la condition suspensive à laquelle était subordonnée une mutation antérieure, l'effet rétroactif de la condition dispense la vente de la taxe additionnelle. Ainsi l'attribution d'un associé autre que l'auteur de l'apport d'un fonds de commerce exploité à Paris n'est pas soumise à la surtaxe quoiqu'ayant lieu après 1901 si l'apport en société a été antérieur à la loi du 31 décembre 1900.

CHAPITRE IV

DU RECOUVREMENT DE L'IMPOT

Ce chapitre a pour domaine les articles 8 et 9 de la loi du 28 février 1872. Ces textes contiennent les règles de perception spéciales aux mutations de fonds de commerce ou de clientèles. Nous diviserons cette partie en deux sections, l'une traitant des formalités, des délais et des pénalités de retard, l'autre des insuffisances et dissimulations de prix, et de l'expertise.

SECTION 1

Formalités et sanctions

§ 1er. — Enregistrement et déclaration

Écartons d'abord le cas où la mutation est réalisée par acte notarié : le délai d'enregistrement est celui applicable aux actes de cette espèce en vertu de l'article 20 de la loi du 22 frimaire an VII, c'est-à-dire de 10 jours à partir de leur date pour les actes des notaires qui résident à la commune où le bureau est établi, et de 15 jours pour ceux des

notaires qui n'y résident pas. C'est la forme de l'acte, et non la nature des conventions qu'il constate, qui détermine le délai.

Pour les actes sous seings privés, l'article 8 de la loi de 1872 pose la règle :

« Les actes sous signatures privées contenant mutation de propriété de fonds de commerce ou de clientèles sont enregistrés dans les trois mois de leur date. »

« A défaut d'acte constatant la mutation, il y est suppléé par des déclarations détaillées et estimatives faites au bureau de l'enregistrement de la situation du fonds de commerce ou de la clientèle dans les trois mois de l'entrée en possession. »

L'article 8 établit donc *deux formes* pour la perception des droits de mutation : l'*enregistrement* pour l'acte passé sous signatures privées, et la *déclaration* pour la mutation verbale. C'est là la reproduction exacte des règles établies pour les mutations d'immeubles par les articles 21 de la loi du 22 frimaire an VII, et 4 de la loi du 27 ventôse an IX qui ont imposé, dans le même délai, l'un l'enregistrement obligatoire des actes sous seings privés, l'autre la déclaration des mutations verbales. Il y a donc assimilation complète entre les transmissions de fonds de commerce et d'immeubles.

Mais il n'est pas douteux qu'en cas d'existence d'un acte écrit constatant la mutation du fonds de commerce, les parties ne pourraient pas se libérer auprès de l'Administration par une déclaration dans laquelle elles prétendraient que la mutation est verbale. La déclaration ne dispense pas en effet de l'enregistrement du titre; et ce dernier doit être soumis à la formalité même si, après avoir conclu verbalement leur cession, les parties se sont

décidées à le constater par écrit. La Régie a en effet le plus grand intérêt à avoir connaissance du contrat lui-même, et il est nécessaire que, lorsque les parties ne se sont pas contentées d'une convention purement verbale, l'acte qui forme désormais le titre de la transmission soit assujetti à la formalité. Comme, dans ce cas, le droit proportionnel de mutation a été perçu déjà sur la cession, c'est un droit fixe d'acte innomé qui est exigible.

Au point de vue du *délai* des formalités il existe encore la même similitude de règles. Ce délai est, en principe, de *trois mois*, mais il est d'une durée plus longue pour le vendeur qui peut s'affranchir de toute pénalité de retard, et même du versement du droit simple par le dépôt de l'acte, ou la déclaration au bureau de l'enregistrement *dans le quatrième mois* de la date qui sert de point de départ au délai. Il bénéficie de cette disposition de faveur en vertu du troisième alinéa du même article 8 qui rend applicable aux mutations de fonds de commerce les règles édictées par les §§ 2 et 3 de l'article 14 de la loi du 23 août 1871, relatifs aux mutations de propriété et de jouissance de biens immeubles.

Le *point de départ des délais* de 3 ou 4 mois est différent selon que la convention est constatée par un écrit ou est verbale : en cas d'existence d'un acte écrit le délai court à compter de la date de l'acte, date qui fait foi par elle-même vis-à-vis de l'Administration comme entre les parties, sauf pour le point de départ de la prescription. — Si la convention est verbale ce même délai s'ouvre du jour de « l'entrée en possession. » Ce terme s'entend de la possession civile, c'est-à-dire du moment où l'accord est parfait entre les parties par suite de leur entente sur tous les

éléments du contrat. L'entrée effective en possession appelée ordinairement entrée en jouissance peut donc rester indifférente pour le point de départ du délai. C'est là une extension au droit fiscal du principe du droit français en vertu duquel le consentement suffit pour transférer la propriété. La date de l'entrée en possession présente une telle importance que, même en cas d'existence d'un acte écrit, c'est elle qui sert de point de départ au délai lorsque cet acte a été dressé postérieurement (1).

Les *bureaux* où les formalités doivent être accomplies ne sont désignés spécialement par la loi de 1872 que pour les mutations verbales. La déclaration doit être faite « au bureau de l'enregistrement de la situation du fonds de commerce ou de la clientèle. » Cette expression précise rend non valable toute déclaration faite dans un bureau incompétent, et la formalité est considérée comme non remplie. Les parties ou l'une d'elles sont donc tenues de faire une nouvelle déclaration de mutation au bureau du siège du fonds, et si cette déclaration, régulière cette fois, est effectuée après l'expiration des délais légaux, l'Administration a le droit et le devoir de réclamer les pénalités de retard.

Lorsque la transmission est conclue par acte notarié ou par acte sous seing privé, ce sont les règles ordinaires à ces deux natures d'actes qui sont applicables. Dans le premier cas le bureau compétent est celui où le notaire rédacteur fait enregistrer les actes de son ministère ; dans le second cas les parties sont libres de faire enregistrer l'acte dans un bureau quelconque. Mais pour la surveillance du

(1) Sol. 21 janvier 1875, *Journ. Enreg*, 19075. — Comp. en matière immob. Cass. civ., 16 novembre 1870, S. 70. 1. 408.

recouvrement de l'impôt, elle est toujours confiée au receveur de l'arrondissement où le fonds est exploité ; il en est ainsi pour les mutations conditionnelles où, en cas de réalisation de l'événement, c'est lui qui doit poursuivre le recouvrement des droits dus au Trésor (1).

§ 2. — Preuve de la mutation

Pour assurer le recouvrement de l'impôt qu'elle a établi il était indispensable que la loi armât le trésor contre la fraude, en lui donnant les moyens de découvrir les mutations dissimulées. Elle a appliqué aux mutations de fonds de commerce ou de clientèle le mode de preuve des mutations secrètes immobilières. L'article 9 reproduit à peu près exactement les dispositions de l'article 12 de la loi de frimaire, à part des modifications dictées par le caractère spécial de la matière : « La mutation de propriété des fonds de commerce ou des clientèles est suffisamment établie pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement et des amendes par les actes ou écrits qui révèlent l'existence de la mutation ou qui sont destinés à la rendre publique, ainsi que par l'inscription au rôle des contributions du nom du nouveau possesseur, et des paiements faits par lui en vertu de ce rôle, sauf preuve contraire. »

Comme en matière immobilière, il eût été inefficace d'obliger l'Administration à fournir la preuve directe de la mutation pour exiger le paiement de l'impôt : sa mission eût été rendue impossible si, par exemple, l'existence de la mutation n'avait pu être prouvée que par la présentation

(1) Seine, 6 juillet 1908, *Rép. pér*, 11790.

de l'acte ou l'aveu des parties : « l'impôt serait resté à la discrétion des contribuables. » — C'est dans ce but que l'article 9 a énuméré d'une façon purement énonciative et non limitative les circonstances constituant des présomptions de mutation. Ces présomptions légales, auxquelles il faut ajouter les présomptions du fait de l'homme lorsqu'elles répondent aux conditions de l'article 1353 du Code civil, admettent la preuve contraire, ainsi que la loi l'a expressément énoncé par un surcroît de précaution qui n'avait pas été jugé utile dans le texte de l'article 12 de la loi de frimaire ni dans le projet de loi de 1872, mais que l'Assemblée a ajouté à l'article 9, sur la proposition de M. Ganivet, député, à laquelle le rapporteur n'a pas jugé nécessaire de s'opposer (1).

D'ailleurs, en raison de l'analogie des deux matières il suffit d'appliquer aux mutations de fonds de commerce et de clientèles les règles concernant les mutations secrètes d'immeubles.

Nous passerons en revue successivement les différents modes de preuve dans l'ordre où ils sont désignés par l'article 9 de la loi de 1872, ce sont :

1° *Les actes ou écrits qui révèlent l'existence de la mutation.* — La présomption résulte alors de tous les actes ou déclarations dans lesquels le nouveau possesseur manifeste son droit de propriétaire, ainsi que de tous les écrits où ce titre lui est reconnu. Cette expression est donc très large car elle n'a rien de limitatif et englobe une foule de documents tant publics que privés, judiciaires ou extrajudiciaires ; le mot acte est pris ici dans son acception la plus générale.

(1) Séance du 27 février 1872, *J. off.* du 28, p. 1423. — Comp. Demante, t. II, p. 512.

La preuve peut s'induire par exemple :

d'un jugement (1) ou d'énonciations contenues dans un inventaire (2), dans un partage, un contrat de mariage, un acte de société (3), un bail, etc. (4) ;

de déclarations faites en vertu de mesures de police, comme celles auxquelles sont astreints les débitants de boissons lors d'une mutation de tenancier ;

de documents d'ordre administratif provenant des agents des contributions directes et indirectes ;

des demandes adressées à une administration financière : une demande en décharge de patente est un aveu formel de la cession par le pétitionnaire vendeur (5) ;

des documents découverts par les agents de l'Administration lorsqu'ils exercent leur droit de communication au siège d'une société ;

du dépôt d'un acte de cession, alors même que cette cession serait atteinte d'une nullité d'ordre public (6).

(1) Seine, 7 août 1903, *Rép. pér.*, 10765 ; et aussi, 27 juin 1874, *Rép. pér.*, 4008.

(2) Béziers, 26 juillet 1911, *Rép. pér.*, 12504.

(3) Seine, 17 juillet 1875, *Rev. not.*, 5023.

(4) Villefranche, 17 avril 1898, *Rép. pér.*, 9486.

(5) L'Administration, après entente avec le service des contributions directes, a pris, dans son instruction 2555 du 1er août 1876, des dispositions pour la recherche des mutations de fonds de commerce non enregistrées. Un employé supérieur est délégué à cet effet dans chaque département en vue de consulter les registres sur lesquels le directeur des contributions directes inscrit au fur et à mesure qu'elles lui parviennent les diverses demandes ou réclamations formées par les contribuables en matière de contributions directes.

Les relevés dressés au vu de ces documents sont envoyés aux receveurs compétents qui vérifient si la mutation a été soumise à la formalité.

(6) Seine, 6 juillet 1900, *Rép. pér.*, 9931.

2° *Les actes et écrits destinés à rendre publique la mutation.* Cette seconde catégorie de preuve, tirée de la publicité donnée aux mutations de fonds de commerce ou de clientèle est une innovation qui a été inspirée au gouvernement dans son projet de loi par un usage, déjà général à Paris à cette époque, de publier dans les journaux d'annonces judiciaires les ventes de fonds de commerce afin d'avertir les créanciers du cédant d'avoir dans le délai de 10 jours à faire leurs oppositions au paiement du prix de la vente. — De nos jours l'article 3 de la loi du 17 mars 1909 a déclaré *obligatoire* la publicité de toute cession de fonds de commerce pour la conservation du privilège du vendeur,et la libération, à l'égard des tiers, de l'acquéreur qui aura payé le prix.

La publicité qui sert de preuve à la mutation n'est pas seulement celle des journaux d'annonces légales faite soit en vertu de l'usage propre à la ville de Paris, soit de la loi de 1909; c'est aussi la publicité résultant d'avis et prospectus, de prix-courants envoyés au public, soit encore de l'enseigne extérieure de la maison, ou de l'entête des lettres et factures.

3° *L'inscription au rôle des contributions du nom du nouveau possesseur et les paiements faits en vertu de ce rôle.* C'est la preuve qui a paru la plus efficace dans l'esprit des auteurs de la loi. « Lorsqu'on verra, disait M. Mathieu Bodet, qu'un individu exerce la profession que son prédécesseur exerçait avant lui dans le même local, il y aura de très grandes présomptions qu'il a succédé comme acquéreur du fonds. » — L'Administration a, elle aussi, recommandé tout spécialement à ses agents d'utiliser ce mode de recherche; et déjà dans l'instruction qui accompagne l'envoi du texte de

loi à son personnel (1), elle donne l'ordre de consulter chez les percepteurs des contributions directes les rôles supplémentaires des patentes, afin de se rendre compte, par la comparaison des rôles de deux années, des mutations qui auraient eu lieu, et de s'assurer qu'elles n'ont pas échappé à la formalité.

Les décisions de jurisprudence provoquées pour l'appréciation des présomptions tirées de ce moyen de preuve sont très nombreuses. L'inscription au rôle et le paiement des patentes sont suffisants pour prouver l'existence de la mutation du fonds de commerce (2), ou d'éléments isolés (3). Si d'autres circonstances viennent corroborer la présomption légale, la preuve de la mutation sera plus solidement établie. Par exemple, à l'inscription au rôle qui est l'indication qui sert le plus généralement de base aux réclamations s'ajoutent souvent des preuves tirées de circonstances diverses comme l'existence d'un bail des locaux, et de l'apport en société du fonds par le nouvel exploitant (4) ; comme la cession du bail de l'immeuble où le fonds est exploité (5) ; ou comme des présomptions tirées de la publicité, telles que la modification de l'enseigne (6), l'annonce d'un journal (7).

La preuve pourra enfin résulter uniquement de circonstances de fait, ainsi que nous l'avons vu plus haut, dès lors

(1) Instr. du 29 février 1872, n° 2433, chap. IV.

(2) Seine, 7 février 1890, *Rép. pér.*, 7397 ; Seine, 17 décembre 1892, *Rev. enreg.*, 384.

(3) Seine, 25 octobre 1889, *Rép. pér.*, 7359.

(4) Mortagne, 13 février 1908, *Rép. pér.*, 11658.

(5) Seine, 17 janvier 1910, *Rép. pér.*, 12154.

(6) Seine, 7 décembre 1908, *Rép. pér.*, 11890.

(7) Seine, 5 novembre 1892, *Rép. pér.*, 8005.

qu'elles présentent au regard du juge les conditions de garantie énoncées par l'article 1353 du Code civil. Spécialement, dans un cas où l'immeuble dans lequel s'exploitait un fonds de commerce ainsi que le matériel de ce fonds avait fait l'objet d'un bail de 20 ans sans qu'aucune précaution ait été prise par le bailleur pour s'assurer la conservation de la clientèle à l'expiration du bail, et qu'ultérieurement le preneur a apporté à une société la pleine propriété de cette clientèle, il a été reconnu (1) que, dans l'esprit des parties, la clientèle devait suivre une destination distincte de celle des lieux loués et du matériel, et qu'elle a été cédée par le bailleur au preneur.

La *preuve de la rétrocession* d'un fonds de commerce s'établit par les mêmes faits que la cession elle-même, et les règles de l'article 9 lui sont applicables. Ainsi lorsque la cession du fonds a été réalisée par acte authentique, et qu'ultérieurement l'ancien possesseur consent au profit d'un tiers la location des locaux où s'exerçait l'industrie avec promesse de vente du fonds, ce second acte, l'inscription au rôle du promettant, et les paiements effectués en vertu de ce rôle font présumer légalement l'existence d'une nouvelle mutation opérée par voie de rétrocession et qui donne ouverture au droit de 2 % (2).

Preuve contraire. — Les présomptions de l'article 9 de la loi de 1872 sont, comme nous l'avons vu, des présomptions *juris tantum*, c'est-à-dire admettant la preuve contraire, comme d'ailleurs toutes les présomptions de mutations. La présomption légale irréfragable *(juris et de jure)* ne s'ap-

(1) Seine, 16 avril 1904, *Rép. pér.*, 10804.

(2) Tours, 10 janvier 1907, *Rép. pér.*, 11395; comp. Seine, 21 mars 1884, *Rép. pér.*, 6353, et 10 novembre 1909, *Rép. pér.*, 12080.

plique que dans deux cas déterminés « lorsque, sur le fondement de cette présomption, la loi annule certains actes ou dénie l'action en justice » (art. 1352, C. civ.) ; or ce n'est pas là l'objet de l'article 9, aussi la réserve expresse de la preuve contraire est-elle superflue.

La preuve opposable aux présomptions de mutation invoquées par la régie ne s'entend naturellement pas de tous les modes de preuves, mais seulement de ceux qui ne sont pas incompatibles avec la procédure spéciale établie en matière d'enregistrement par le titre IX de la loi du 22 frimaire an VII ce qui exclut la preuve par témoins, l'interrogatoire sur faits et articles, le serment, etc.

Il est évident que la preuve contraire peut résulter de *simples présomptions* comme en matière de mutations immobilières, car à des présomptions simples les intéressés ont le droit d'opposer des présomptions de même nature ; lorsque la loi ne s'est pas expliquée sur la nature et les caractères de la preuve contraire on rentre à cet égard dans le droit commun (1).

La preuve contraire résulte ordinairement de faits nettement établis ou d'actes opposables. Le cessionnaire peut, par exemple, alléguer qu'il a acquis le droit au bail en vue de la suppression du fonds (2). Il a été jugé aussi (3) que l'inscription au rôle des patentes et les paiements en conséquence cessent de faire présumer légalement l'existence d'une mutation, lorsque les circonstances de fait sont de nature à établir que le nouvel inscrit a purement et simplement continué, indépendamment de toute cession,

(1) Comp. Chapionnière et Rigaud, *op. cit.*, t. II, 1709, et Demante, *op. cit.*, II, p. 512.

(2) Seine, 19 juin 1891, *Rép. pér.*, 7698.

(3) Sarlat, 21 décembre 1890, *Rép. pér.*, 7628.

l'exploitation du fonds dépendant d'une société antérieurement formée entre lui et un co-associé, et actuellement dissoute. Il en est de même de la présomption tirée d'une cession du bail des locaux où le fonds était exploité, accompagnée de la vente du matériel, s'il résulte des circonstances de la cause que ce fonds avait été créé par le preneur personnellement, depuis la location des lieux (1). Mais le cessionnaire ne peut opposer la qualité de gérant à des présomptions sérieuses de mutation (2).

Les intéressés peuvent encore exciper d'une cession à titre gratuit (3), ou d'une simple mutation de jouissance du fonds ; mais lorsque la transmission est purement verbale, elles ne pourraient se soustraire à l'impôt en alléguant sans preuve qu'il y a eu bail et non vente.

La preuve contraire est donc assez difficile à établir, car les parties ne peuvent opposer la plupart du temps que des présomptions de faits insuffisantes pour renverser celles de l'Administration, et le moyen de défense qui leur est réservé reste souvent illusoire.

§ 3. — Pénalités de retard

Comme pour toutes les mutations soumises obligatoirement à l'impôt, des sanctions ont été édictées pour les mutations de fonds de commerce, afin d'assurer l'observation des délais légaux. L'article 8, § 3 de la loi du 28 février 1872 porte « qu'à défaut d'enregistrement ou de déclaration dans les délais fixés, il sera fait application du § 1^er^ de

(1) Le Havre, 7 mai 1878, *Rép. pér.*, 5107-7.
(2) Seine, 16 janvier 1875, D. P. 76. 5. 213.
(3) Villefranche, s. Saône, 1^er^ avril 1898, *Rép. pér.*, 9486,

l'article 14 de la loi du 23 août 1871. » Aux termes de cette disposition à laquelle il est fait renvoi, l'ancien et le nouveau possesseur sont tenus personnellement et sans recours d'un droit en sus qui ne peut être inférieur à 50 francs.

Ainsi après l'expiration du délai de 3 mois, l'acquéreur est tenu du paiement d'un droit en sus du droit simple dont il est redevable ; et un autre droit en sus est personnellement imposé au vendeur si, dans le quatrième mois celui-ci n'a pas effectué le dépôt de l'acte ou déclaré la mutation.

Comme en droit commun les pénalités encourues sont *personnelles* à chaque contrevenant, d'où il suit qu'elles ne peuvent être réclamées à leurs héritiers ; elles sont en outre *indivisibles*, c'est-à-dire que, lorsqu'il existe plusieurs co-vendeurs ou plusieurs co-acquéreurs, le décès de l'un d'eux bien qu'éteignant la peine à son égard la laisse subsister en totalité à l'égard des survivants, et permet à l'Administration d'agir pour le tout contre ces derniers (1).

En principe les droits en sus sont liquidés comme les droits simples perçus sur la cession de fonds de commerce. Mais il est logique de ne les calculer que sur les valeurs des fonds passibles des tarifs édictés par la loi de 1872. Par suite, ils ne doivent point être perçus sur les dispositions non sujettes à l'enregistrement dans un délai déterminé. Ainsi, au cas où un fonds de commerce dont la cession est enregistrée hors délai comprend des *créances* cédées avec lui, le droit de 1 % perçu sur la portion du prix qui en représente la valeur ne peut être doublé d'un

(1) Sol, 6 juillet 1885, *Rép. pér.*, 6738.

droit en sus. Il en est de même du prix particulier stipulé pour le bénéfice des *marchés en cours*, valeur assujettie au droit de 2 % par l'article 69, § 5, n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII et non soumise à l'enregistrement dans un délai déterminé.

L'amende de retard est perçue sur le total des droits de mutation, alors même que l'acte sur lequel elle est relevée n'est pas par lui-même passible de ces mêmes droits. C'est ce qui se produit dans le cas que nous avons déjà envisagé (1) de l'enregistrement, hors délai, d'un acte constatant une cession qui avait été déclarée comme verbale et avait à ce titre été imposée. Il arrive de deux choses l'une : ou bien la déclaration a été sincère et faite dans un délai légal, et il serait logique alors de ne pas exiger de pénalité puisque le Trésor a été désintéressé de l'impôt de mutation, ou bien, ainsi qu'il arrive la plupart du temps, la déclaration est mensongère au point de vue de la date d'ouverture du délai, et a été faite précisément dans le but d'éviter la pénalité de retard qu'encourt l'acte qui constitue le véritable titre. Or l'Administration d'accord avec la jurisprudence exige, sans faire de distinction entre les deux hypothèses, les pénalités de retard sur l'acte soumis tardivement à la formalité, et un droit en sus égal au droit simple perçu lors de la déclaration réputée inexistante s'ajoute au droit d'acte perçu sur le titre écrit (2). « Le principe sur lequel se fonde cette jurisprudence est exact ; mais le mode de calcul du droit en sus est trop rigoureux (3). »

La distinction introduite entre la cession du droit au

(1) V. *suprà*, p. 136 et 137.
(2) Seine, 19 juin 1903, *Journ. Enreg.*, 26754.
(3) *Dict. Enreg.*, V° Fonds de commerce, n° 137.

bail et la cession de bail au point de vue des tarifs produit aussi une conséquence intéressante au point de vue des pénalités de retard. Nous avons vu (1) que le prix spécial de la cession du droit au bail est passible d'un tarif de 2 % en vertu de l'article 7 de la loi de 1872, et que la cession de bail est sujette comme mutation de jouissance d'immeuble au droit de 0,20 % calculé sur le montant des loyers restant à courir. Ces deux cessions étant assujetties à l'enregistrement dans un délai déterminé, le retard apporté dans l'accomplissement de la formalité entraîne pour chacune l'exigibilité de deux droits en sus, soit en tout, quatre pénalités au minimum de 50 francs : deux pour la vente du fonds, et deux pour la cession de bail. Toutefois, lorsque la cession est verbale la déclaration hors délai ne donne lieu qu'à trois amendes au total, dont deux à la charge du cédant parce que l'amende pour défaut de déclaration de location verbale est due par le cédant seul (art. 6 de la loi du 28 février 1872).

La force des présomptions légales sur le fondement desquelles l'Administration prouve les mutations, et les pénalités de retard que nous venons de passer en revue semblent constituer une arme redoutable entre les mains du fisc. Le minimum de 50 francs attribué à chaque amende — minimum qui, avec les deux décimes et demi, s'élève à 62 fr. 50 — est souvent disproportionné avec l'importance des cessions, et ce sont le plus souvent les ventes de fonds de moindre valeur qui encourent des pénalités dont le minimum dépasse alors pour chacune d'elles le triple ou le quadruple du droit simple. Dès lors que les droits sont élevés la peine du double droit devient encore

(1) V. *suprà*, p. 81 et 82.

plus écrasante. L'article 59 de la loi de frimaire couronne cette rigueur en prohibant toute remise ou modération des droits ou des peines encourus.

Il est apporté cependant un tempérament à ces principes, et on considère que les actes constitutionnels relatifs au droit de grâce (1) ont abrogé ces dispositions. Ce droit dont l'exercice est confiée au pouvoir exécutif appartient par délégation successive, au Ministre des finances, au Directeur général, et aux Directeurs départementaux, chacun dans des limites déterminées, savoir : jusqu'à concurrence de 5.000 francs au Directeur général (décret du 8 mai 1911), de 1.000 francs aux Directeurs départementaux (déc. min. fin. du 8 mars 1899), et pour toutes les sommes supérieures à 5.000 francs au ministre (2). Ce pouvoir discrétionnaire laissé à l'Administration permet de proportionner d'une façon équitable la pénalité aux circonstances dans lesquelles elle a été encourue. Alors que pour les déclarations de successions hors de délai, la loi du 8 avril 1910 a, dans son article 12, édicté des pénalités non susceptibles de remise gracieuse, qui s'accroissent avec le temps de retard, et que l'on pourrait désigner du nom *d'astreintes légales*, le besoin ne s'est pas fait sentir d'étendre aux mutations de biens entre vifs ce mode de sanction.

(1) Sénatus-consulte du 16 thermidor an X ; art. 67 de la Charte de 1814 ; art. 58 de la Charte de 1830, etc.

(2) Instr. 2980, et instr. du 25 juin 1911, n° 3323.

SECTION II

Insuffisance et dissimulation

§ 1er — De l'insuffisance, de l'expertise

D'une manière générale l'impôt auquel sont assujetties les transmissions à titre onéreux doit être liquidé sur la valeur vénale. Cette valeur est ordinairement déterminée par le prix stipulé. Mais diverses circonstances peuvent faire que ce prix ne soit pas la représentation exacte de la valeur vénale, et il convient de demander directement aux parties une déclaration estimative pour servir de base à l'impôt de mutation.

Pour les cessions de fonds de commerce ou de clientèles, l'article 8 de la loi du 28 février 1872 a expressément attribué à l'Administration le droit de démontrer l'insuffisance du prix stipulé ou de l'estimation formulée par les parties. Ce moyen de contrôle est *l'expertise*. Nous retombons donc ici encore sur un terrain semblable à celui des mutations immobilières.

L'introduction de l'expertise à cette matière a soulevé de vives discussions dans l'assemblée lors du vote de la loi (1). L'alinéa 4 de l'article 8 était ainsi conçu dans le projet de loi présenté par le gouvernement : « L'insuffisance du prix de vente du fonds de commerce ou de la clientèle

(1) Séance du 27 février 1872, *Journ off.* du 28, p. 1422.

peut également être constatée par expertise dans les deux années de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration. » M. Sébert a déclaré cette mesure vexatoire et inquisitoriale : « Vous créeriez en autorisant l'expertise un précédent des plus fâcheux et qui n'existe jusqu'à présent dans aucune de nos lois fiscales. » Le rapporteur, M. Mathieu Bodet, a insisté sur la nécessité d'armer le trésor de ce moyen de contrôle : « Est-ce que vous croyez qu'on va s'introduire dans les familles ? qu'on sera obligé d'entrer dans l'examen des livres de commerce ?... les experts n'ont qu'une chose à demander : c'est le résultat des inventaires qui devront seuls être communiqués. Cela ne peut avoir aucune espèce d'inconvénients. Je le répète repoussez la loi ou donnez à l'Administration la possibilité d'établir ou de percevoir l'impôt. Il faut faire une chose sérieuse ; il ne faut pas voter un impôt et mettre l'Administration dans l'impossibilité de le recouvrer. » Après ces observations, l'expertise a été acceptée en principe, mais la discussion s'est renouvelée quant au délai dans lequel elle devait être faite. « Nous étions en présence d'un délai d'un an indiqué par la loi de frimaire an VII dans l'article 17, et du délai de cinq ans proposé par l'amendement de M. Journault. Alors l'Administration a pris un terme moyen, celui de deux ans que nous avons inséré dans le projet de la commission. Maintenant si l'assemblée croit qu'une année soit suffisante, nous sommes prêts à y consentir. » L'assemblée a réduit le délai à *trois mois* en raison de la difficulté de procéder à l'expertise d'un fonds que l'acquéreur a le plus souvent transformé dès son entrée en jouissance. Le point de départ de ce délai est le jour de l'enregistrement ou de la déclaration (Cass. civ. 21 février 1912, *Rev. Enreg.*, 5547).

Il ressort de la discussion que les partisans de l'expertise eux-mêmes ne se sont pas mépris sur les difficultés que ce moyen de contrôle présenterait dans la pratique. « Les expertises seront excessivement rares, a dit le rapporteur, mais il est indispensable de donner ce droit à la Régie. »

La loi en effet n'a point désigné sur quelles bases devront s'appuyer les experts en vue d'établir l'insuffisance de prix. M. Mathieu Bodet, dans sa réponse à M. Sebert, a parlé de la communication aux experts du résultat des inventaires. « Cette opinion individuelle du rapporteur, dit le *Dictionnaire de l'Enregistrement* (1), ne nous paraît pas bien sûre. La communication des inventaires commerciaux n'est nullement obligatoire pour les personnes qui ne sont pas assujetties aux investigations prescrites par l'article 7 de la loi du 21 juin 1875; les experts pourraient d'autant moins exiger ces documents qu'il s'agit des inventaires du vendeur, et que l'expertise est dirigée contre l'acquéreur. »

Enfin l'expertise fiscale est limitée aux éléments du fonds *autres que les marchandises neuves :* c'est là une interprétation *stricto sensu* du quatrième alinéa de l'article 8, dicté par une observation importante du rapporteur de la loi : « L'expertise ne porte pas sur la marchandise ; la marchandise qui supporte le droit de 0,50 % forme un groupe à part et n'est pas soumise à l'expertise. On estime seulement ce qui constitue le fonds de commerce. »

Sauf au point de vue du délai la procédure en expertise est la même qu'en matière d'insuffisance de prix dans les

(1) V° Fonds de commerce, n° 162. *Contrà*, Sol. 16 mai 1892 pour le département du Doubs.

ventes d'immeubes. Les formes en ont été tracées par les articles 17 et 18 de la loi du 22 frimaire an VII et par les articles 12 et 13 de la loi du 23 août 1871. Mentionnons à cet égard que l'article 5 de la loi du 27 février 1912 a apporté tant dans l'intérêt des redevables que dans l'intérêt du trésor quelques simplifications aux règles antérieurement suivies. Ces innovations portent d'une part sur la dispense du serment pour les experts et sur la suppression de la tierce expertise remplacée par la nomination immédiate de trois experts dont l'un est désigné par le tribunal ; elles portent d'autre part sur une extension de la compétence de l'expert unique : ce dernier, en vertu de l'article 15 de la loi du 23 août 1871 ne pouvait expertiser seul que lorsque le prix exprimé ou la valeur déclarée n'excédait pas 2.000 francs (et c'était déjà un progrès sur le régime antérieur) ; cette limite a été élevée à 10.000 francs par la nouvelle loi.

L'article 5 de la loi de 1912 porte en conséquence : « Lorsque, dans les cas prévus par la loi du 22 frimaire an VII et les lois subséquentes, l'Administration de l'enregistrement sera fondée à requérir une expertise, la demande en sera faite au tribunal civil dans le ressort duquel les biens sont situés par une requête portant nomination de l'expert de l'Etat. L'expertise sera ordonnée dans les dix jours de la demande et il y sera procédé par trois experts, dispensés de serment, dont l'un sera désigné par le tribunal. En cas de refus par la partie de nommer son expert sur la sommation qui lui aura été faite d'y satisfaire dans les trois jours, il lui en sera nommé un d'office par jugement non susceptible d'opposition. Les experts dresseront un seul rapport. »

« :.... Lorsque le prix exprimé ou la valeur déclarée

n'excédera pas 10.000 francs, l'expertise sera faite par un seul expert nommé par toutes les parties ou, en cas de désaccord, par le président du tribunal et sur simple requête. »

Comme par le passé le rapport des experts ne deviendra définitif que s'il est homologué par le tribunal ; l'évaluation fixée par la majorité sera suivie par les juges ; si les avis sont différents, l'évaluation intermédiaire prévaudra.

Quant aux *frais de l'expertise* ils seront supportés par les parties, lorsque l'insuffisance excédera 1/8 du prix de l'évaluation portée au contrat. A cet égard la loi de 1912 n'a innové qu'en matière d'insuffisance de revenu, où elle a fait peser la charge des frais sur les parties dans tous les cas où l'insuffisance était constatée et quelle que soit son importance.

La *sanction des insuffisances* avait été fixée à un droit en sus par les §§ 2 et 3 de l'article 8 de la loi du 28 février 1872. Cette pénalité était exorbitante car l'insuffisance ne revêt pas ordinairement un caractère frauduleux et l'acquéreur a été le plus souvent sincère dans sa déclaration. Aussi l'article 5 de la nouvelle loi innove-t-il encore en n'imposant le droit en sus que si l'insuffisance dépasse une proportion déterminée : « Les parties seront tenues dans tous les cas d'acquitter le droit simple sur la plus-value constatée par le rapport des experts. Elles payeront, en outre, un droit en sus si l'insuffisance constatée est égale ou supérieure à 1/8 du prix énoncé au contrat. »

La loi du 25 février 1901 a étendu aux mutations par décès les règles concernant l'insuffisance du prix de vente de fonds de commerce ou de clientèle. L'article 11, dernier

alinéa, de cette loi est ainsi conçu : « Les dispositions des deux derniers paragraphes de l'article 8 de la loi du 28 février 1872 sont applicables aux déclarations comprenant des fonds de commerce ou des clientèles dépendant de la succession. » Naturellement on doit entendre par l'article 8 les règles concernant l'expertise et les pénalités telles qu'elles ont été modifiées par l'article 5 de la loi du 27 février 1912 (Pour le délai, V. p. 152 *in fine*).

Désormais les insuffisances de toute nature sont soumises à un régime unique applicable tant aux mutations entre vifs qu'aux mutations par décès. Toutefois signalons que la loi de 1912 n'a pas dérogé aux dispositions de l'article 12 de la loi du 8 avril 1910 qui a édicté une peine du double droit en sus pour le cas où l'insuffisance d'évaluation des biens *transmis par décès* présente le caractère d'une dissimulation frauduleuse : dans ce cas le double droit en sus ne peut même pas faire l'objet d'une remise partielle.

§ 2. — De la dissimulation

L'insuffisance de prix dans une vente ne revêt ordinairement pas un caractère frauduleux, puisque l'acquéreur a déclaré exactement les conditions du contrat. C'est pour cette raison que la loi du 27 février 1912 ne l'a frappée d'une pénalité que lorsqu'elle atteint ou dépasse 1/8 du prix stipulé.

Il n'en est pas de même de la dissimulation qui suppose une altération intentionnelle et frauduleuse des véritables stipulation des parties, en vue de diminuer le montant des droits d'enregistrement exigibles. La dissimulation résulte

le plus souvent d'une *contre-lettre* ou acte secret entre les parties contenant l'indication du prix réel.

L'article 8, alinéa 3 de la loi de 1872 a assimilé les mutations de fonds de commerce ou de clientèle aux mutations d'immeubles, en renvoyant aux articles 12 et 13 de la loi du 23 août 1871. Ces deux articles punissent d'une *amende* égale au quart de la somme dissimulée toute dissimulation dans le prix d'une vente et dans la soulte d'un échange ou d'un partage, et donnent à l'Administration tous les moyens de *preuve de droit commun* afin d'établir les fraudes.

La loi du 27 février 1912 va plus loin : dans son article 7 elle *déclare nulle toute contre-lettre* en matière de transmission d'immeubles, de fonds de commerce ou de clientèles. Cette disposition nouvelle est évidemment contraire à tout principe juridique, et il est curieux à ce sujet de rappeler les différentes phases où la simulation dirigée contre le fisc a été tour à tour considérée ou non considérée comme une cause de nullité. « La loi du 22 frimaire an VII avait déclaré nulle et de nul effet « toute contre-lettre... qui aurait pour objet une augmentation du prix stipulé dans un acte précédemment enregistré » (art. 40)... Quand parut le Code civil, cet article 40 de la loi de frimaire fut considéré comme abrogé par l'article 1321 qui donne effet aux contre-lettres « entre les parties contractantes ». — Ajoutons ici que la loi du 23 avril 1816 a déclaré nulles comme contraires à l'ordre public les contre-lettres intervenues à l'occasion des cessions d'offices ministériels. « En 1871 l'Administration de l'enregistrement proposait de revenir au système de la loi de frimaire, en déclarant nulle toute contre-lettre faite en fraude du fisc ; mais malgré l'avantage financier que cette sévérité aurait procuré au Trésor en aug-

mentant le nombre des déclarations exactes, l'assemblée considéra comme *immoral* de délier les particuliers, dans un intérêt fiscal, des engagements librement consentis par eux, et elle se contenta d'écrire dans la loi du 23 août 1871, article 12, une simple amende en cas de dissimulation (1). »

Devant les nécessités budgétaires actuelles le législateur est donc passé par dessus ces considérations. — L'article 7 de la loi de 1912 confirme en outre les dispositions des lois de 1871 et 1872 concernant la preuve et la sanction fiscale des dissimulations de prix, et décide aussi que « le notaire qui reçoit un acte de vente, d'échange ou de partage est tenu de donner lecture aux parties du présent article et de l'article 13 de la loi du 23 août 1871, à peine d'une amende de 10 francs. Il mentionnera cette lecture dans l'acte et y affirmera, sous la même sanction, qu'à sa connaissance cet acte n'est modifié ou contredit par aucune contre-lettre contenant une augmentation du prix ou de la soulte. — Quiconque aura été convaincu de s'être, d'une façon quelconque, rendu complice de manœuvres destinées à éluder le payement de l'impôt sera personnellement passible, indépendamment de sanctions disciplinaires s'il est officier public ou ministériel, d'une amende égale au double de la somme dont le trésor aura été frustré, sans que cette amende puisse être inférieure à 1.000 francs en principal. »

Ce dernier alinéa que le gouvernement ni la commission ne visaient dans le projet de loi fut adopté sur un amendement présenté à la Chambre des députés par

(1) Planiol, *op. cit.*, II, 1192.

M. de Villebois-Mareuil (1). Ainsi que le fait observer le rapporteur de la loi au Sénat, M. Gauthier, on a ainsi voulu atteindre les agents d'affaires qui servent d'intermédiaires entre vendeurs et acheteurs. On avait déjà signalé au cours des débats de la discussion du budget de 1905 (2) « la manœuvre de certains agents d'affaires véreux qui se prétendent en mesure d'obtenir une réduction sur les droits d'enregistrement des fonds de commerce. En réalité ils ne font que dissimuler une partie du prix, et exposent le petit commerçant qui a eu recours à eux à une amende considérable. L'honorable député qui faisait connaître cette manœuvre demandait qu'on armât la justice contre les escrocs. M. le Garde des Sceaux a répondu que la pratique signalée intervenait dans deux hypothèses très différentes : ou bien le client ignore la manière d'agir de l'agent d'affaires, et celui-ci peut être poursuivi pour escroquerie (Paris, 10 juillet 1895), ou bien il la connaît et le fait ne peut avoir d'autre sanction que les amendes encourues pour dissimulations (3). » La loi nouvelle a donc donné une solution à la question.

La mesure de la loi du 17 mars 1909, imposant au vendeur la production d'un acte écrit pour pouvoir invoquer son privilège, avait été, entre autres motifs, instituée en vue de diminuer les dissimulations de prix. M. Cordelet, l'auteur de la loi, avait fondé de grandes espérances sur son efficacité (4). Mais il a paru aujourd'hui qu'en matière fiscale la fraude ne peut être combattue

(1) Séance du 22 décembre 1911, *Journ. off.* du 23, p. 4207.
(2) Séance du 7 décembre 1904, *Journ. off.* du 8, p. 2919 et s.
(3) Boutaud et Chabrol, *op. cit.*, p. .
(4) V. *suprà*, p. 33.

que par des mesures comminatoires; c'est la tendance de la loi nouvelle, diminuera-t-elle les dissimulations dans une aussi grande proportion que le législateur semble l'avoir espéré ?

CHAPITRE V

DU RÉGIME FISCAL DES FONDS DE COMMERCE EN DROIT INTERNATIONAL

En matière de droit fiscal international, le principe qui est admis est la territorialité de l'impôt (1). L'application de la loi de 1872 aux mutations des fonds de commerce ou des clientèles ayant leur siège d'exploitation en France ne présente donc pas de doute, quel que soit le lieu où la convention est intervenue. L'acte passé à l'étranger est donc passible de l'*enregistrement obligatoire*, et les tarifs, les modes de preuves, les pénalités ordinaires lui sont applicables. Au point de vue des délais seulement, et par assimilation avec les immeubles, les règles spéciales de l'article 22 de la loi du 22 frimaire an VII doivent être suivies, bien que l'article 8 de la loi de 1872 n'ait établi aucun délai supplémentaire au délai uniforme de trois mois. L'acte passé à l'étranger bénéficiera donc des délais de six mois, un an et deux ans, et il en sera de même de la mutation verbale conclue hors du territoire. Mais il paraît conforme aux principes de décider que la prise de possession par l'acquéreur rend l'enregistrement obligatoire dans les trois

(1) Wahl, « Des droits d'enreg. dans les rapports internat. », *Journ. de dr. internat. privé*, 1891, p. 1065.

mois ; en effet la prolongation du délai motivée par l'éloignement des parties n'a plus sa raison d'être si les nouveaux possesseurs viennent exploiter le fonds en France (1).

Quant aux transmissions de fonds de commerce situés à l'étranger, l'application du principe de la territorialité de l'impôt donne lieu à de graves controverses. Ici en effet, la question de la condition juridique des fonds de commerce s'élève à nouveau. — Pour un fonds ayant son siège en France, le régime fiscal a été déterminé d'une façon absolument précise par la loi de 1872 : à part le tarif de l'impôt, *toutes les règles* concernant les mutations immobilières lui sont applicables. Mais ce texte ne fait pas du fonds de commerce un immeuble ; la question se pose donc de savoir si le régime établi par la loi de 1872, qui a modifié par la base les règles antérieures, s'étend aux fonds de commerce et clientèles étrangers.

Rappelons, avant d'entrer dans la discussion, les règles applicables à tout acte passé en France ou à l'étranger et portant mutation de biens.

En tous cas, et quel que soit son objet, il n'est soumis à l'enregistrement en France que si l'on veut en faire un usage public dans notre pays. Le tarif de la perception est déterminé, le cas échéant, suivant la nature mobilière ou immobilière du bien transmis. Si c'est un *meuble* il est soumis aux mêmes *droits de mutations* que si l'acte concernait des biens français et avait été conclu en France ; si c'est un *immeuble*, le principe de la territorialité de l'impôt fait échapper l'acte au droit de mutation, et c'est un *droit d'acte* qui est perçu (tarif de 0,20 %, loi du

(1) Comp. Wahl, *op. cit.*, II, 905.

28 février 1872, art. 1, 2°). — Dans quelle catégorie faut-il placer les mutations de fonds de commerce étranger?

La question n'est pas encore résolue. Elle s'est posée à la Chambre des requêtes le 5 janvier 1909 (1), mais la cour n'a pas jugé à propos de rendre un arrêt de principe. Il est donc impossible d'invoquer la jurisprudence à ce sujet. Cependant la question de droit avait été soulevée tant par l'Administration dans son mémoire que par M. l'avocat général Feuilloley dans ses conclusions.

Avant d'exposer les systèmes qui ont été émis devant la cour, passons en revue les solutions antérieures.

La Régie a considéré en tout temps que la loi de 1872 ne s'applique en aucune façon aux mutations des fonds de commerce ayant leur siège à l'étranger. C'est le tarif de droit commun des mutations mobilières qu'elle déclare applicable, et elle n'autorise pas même la perception du tarif réduit de 0,50 % sur le prix des marchandises neuves alors même que les conditions de forme seraient remplies (2), « ce qui conduit à ce résultat bizarre, dit M. Binet, que la cession est plus rigoureusement traitée à raison de l'extranéité du fonds cédé. »

La façon de voir de l'Administration a été approuvée par le tribunal de Lyon (3) qui a admis que la loi de 1872 étant une loi d'exception ne gouverne que les mutations de fonds de commerce français, et que par conséquent le tarif de faveur qu'elle accorde aux marchandises neuves ne saurait profiter aux transmissions dont l'objet est situé à l'étranger. L'Administration ajoute, entre autre argument,

(1) *Rev. enreg.*, 4745 ; V. Binet, *Rev. crit.*, 1900, p. 451.
(2) Cass. 17 décembre 1890, D. P. 91. 1. 126 et S. 91. 1. 481.
(3) Lyon, 18 novembre 1887, *Rép. pér.*, 7022 ; S. 82. 2. 47.

que l'atténuation de l'impôt sur les marchandises neuves est accordée en vue de compenser l'obligation de faire enregistrer l'acte.

Cette opinion a été soutenue par les rédacteurs du *Dictionnaire de l'Enregistrement* dans leur journal, (art. 22987). Mais elle est combattue par MM. Garnier (*Rép. gén.*, V° Mutation, n° 666), Wahl (*op. cit.*, II, 928 et la note) et Maguéro (*op. cit.*, V° Fonds de commerce, n° 54). « La doctrine que nous combattons, dit M. Wahl, se heurte, pour le cas où l'acte est lui-même passé à l'étranger (et il est impossible de distinguer entre ce cas et le cas contraire) à une objection décisive : c'est que, d'après l'article 58 de la loi du 28 avril 1816, les biens étrangers ne peuvent *jamais* être soumis à un droit plus élevé que les biens français. » — C'est dans ce sens et en considération de ces motifs que le tribunal de Bône (1) a décidé que si la cession d'un fonds de commerce étranger est enregistrée en France, il y a lieu de n'exiger que le droit de 0, 50 °/₀ sur le prix des marchandises si les conditions de formes sont remplies, « attendu, dit-il, que le tarif édicté par la loi du 28 février 1872 est le tarif de droit commun... abstraction faite de la nationalité des marchandises, comme l'était auparavant le tarif de l'article 69, § 5, n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII. »

Dans les espèces qui ont donné lieu à ces commentaires et à ces décisions de justice l'exigibilité du droit proportionnel n'était pas contestée, la transmission ayant été constatée par acte notarié. Mais dans la plupart des cas l'acte sous-seing-privé revêt les caractères d'un acte de commerce, et c'est le droit fixe établi par l'article 22 de la loi du 11 juin 1859 qui est perçu.

(1) Bône, 31 mars 1903, *Rép., pér.*, 10591.

La Direction générale qui n'est pas liée par les solutions qu'elle donne, a, dans la suite, changé de manière de voir, et elle a invoqué l'application des tarifs de la loi de 1872 lors d'une demande en restitution des droits proportionnels perçus sur une soulte de partage mise à la charge de l'attribution d'un fonds de commerce étranger pour lequel les parties prétendaient qu'il n'était dû qu'un droit fixe. Le tribunal de Meaux, par un jugement du 3 mai 1907 (*Rev. Enreg.* 4514) a donné gain de cause à l'Administration, « attendu que rien dans la législation française n'établit une assimilation quelconque, en ce qui concerne les droits de mutation, entre le fonds de commerce et les immeubles étrangers ; qu'il y a donc lieu, conformément aux règles générales de notre droit d'appliquer à ces fonds de commerce les droits de mutations appliqués aux fonds de commerce français, soit 2 °/₀, et non les droits de 0, 20 °/₀ appliqués aux immeubles étrangers. »

On se rend compte des tendances de l'Administration. La doctrine qu'elle a avancée et qui a prévalu devant le tribunal de Meaux est celle qu'elle a soutenue devant la Chambre des requêtes en 1909.

M. l'avocat général Feuilloley en a lui même manifesté sa surprise à la cour. L'argumentation de son réquisitoire se basait sur l'assimilation absolue qui résulte de la loi de 1872 entre les immeubles et les fonds de commerce : « Les fonds de commerce sont devenus depuis la loi de 1872 de véritables immeubles au point de vue de la loi fiscale. — La conséquence nécessaire qui en découle, c'est que désormais toutes les règles, tous les principes applicables aux mutations d'immeubles vont l'être aux mutations de fonds de commerce. L'un de ces principes est

celui qui a été formellement proclamé par les deux avis du Conseil d'État des 10 brumaire an XIV et 12 décembre 1806, c'est celui de la territorialité de l'impôt quand l'impôt n'est pas un simple droit d'acte, mais un droit de mutation. — Désormais donc, depuis la loi de 1872 les fonds de commerce ont une nationalité — c'est chose très raisonnable d'ailleurs — et, s'ils sont situés à l'étranger, ils ne peuvent pas davantage être assujettis au droit de mutation que ne le sont les immeubles situés hors de France. »

La question n'est pas solutionnée, la cour ayant décidé en fait que dans l'espèce le fonds de commerce cédé avait son siège en France. « Il est à désirer, dit M. Binet, que la Cour de cassation ait bientôt l'occasion de rendre un arrêt de principe qui mette fin à toutes les incertitudes. »

En résumé, surtout depuis que l'Administration a manifesté la prétention consacrée par le jugement de Meaux de soumettre *d'une façon générale* les mutations de fonds de commerce étrangers aux *tarifs* établis par la loi de 1872, il est difficile de donner une règle précise. La solution qui nous paraîtrait le moins en contradiction avec les lois fiscales et la plus conforme au principe du statut réel serait la suivante :

Il n'est pas douteux que les mutations de fonds de commerce étrangers échappent quant à *l'exigibilité* de l'impôt aux règles de la loi de 1872. La question se pose seulement au sujet des tarifs à percevoir sur l'acte présenté volontairement à la formalité de l'enregistrement. A défaut de disposition légale rangeant les fonds de commerce parmi les immeubles en droit international, il est plus naturel, semble-t-il, d'en classer les mutations dans la

catégorie des mutations mobilières. Aucun texte en effet ne permet de les comparer au point de vue de la tarification (qui est ici le seul en cause) aux biens immobiliers.

Dans ces conditions, *l'acte sous-seing-privé* constatant une transmission de fonds de commerce ayant son siège à l'étranger constitue un acte de commerce et est passible, en cas de présentation volontaire à l'enregistrement, du droit fixe édicté par la loi du 11 juin 1859, article 22. — Quant à l'*acte notarié*, nul doute qu'il ne donne ouverture à un droit proportionnel. Ce droit est le tarif de 2 % perçu sur les mutations de biens mobiliers ordinaires. Mais en ce qui concerne les marchandises neuves, il peut être perçu le droit de 0 50 % si les conditions posées par l'article 7 de la loi de 1872 sont remplies, pour cette unique raison qu'il n'a jamais été dans la pensée du législateur d'assujettir les meubles étrangers à un droit plus élevé que celui dont il frappe les meubles français, — principe admis par l'article 4 de la loi de frimaire et l'avis du Conseil d'État des 15 novembre - 12 décembre 1806, et par l'article 58 de la loi du 28 avril 1816 —. Quant aux *actes notariés reçus à l'étranger*, ils conservent en France leur caractère d'authenticité, et sont soumis aux droits des actes notariés français, en cas de présentation à la formalité.

Vu :
L. HUGUENEY.

Vu :
Le Doyen de la Faculté de Droit
de l'Université de Dijon,
E. BAILLY.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie,
E. BOIRAC.

BIBLIOGRAPHIE

E. Boutaud et P. Chabrol. — *Traité général des Fonds de commerce et d'industrie*, Paris, Rousseau, 1905. — *Supplément* contenant le commentaire des lois des 17 mars et 1er avril 1909, Paris, Rousseau, 1910.

P. Catalan. — *De la condition juridique des Fonds de commerce*, th., Montpellier, 1898-99.

Championnière et Rigaud. — *Traité des droits d'Enregistrement*, Paris, 1835-1851, 6 vol. in-8°.

Clamageran. — *Histoire de l'impôt en France*, Paris, Guillaumin, 1866-1876, 3 vol. in-8°.

Dalloz. — *Répertoire alphabétique et Supplément au répertoire.*

Demante. — *Exposition raisonnée des Principes de l'Enregistrement*, Paris, Pichon, 1888-1890, 2 vol. in-8°.

Demasure. — *Traité du régime fiscal des sociétés et des établissements publics*, Paris, 1884.

Dictionnaire des droits d'Enregistrement, par les rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement*, Paris, Marchall et Godde, 4e éd., 1907-1911, 5 vol. in-4°.

Eman-Thibaut. — *De la vente et du nantissement des Fonds de commerce*, Paris, Larose, 1912.

Gallard. — *L'hypothèque mobilière sur les Fonds de commerce*, th., Paris, 1902.

G. Gallois. — *Traité pratique des cessions de Fonds de commerce au point de vue des droits d'Enregistrement*, Paris, Delamotte fils, 1886.

Garnier. — *Répertoire général de l'Enregistrement*, Paris, 7e éd., 1890-92, et supp., 1903.

G. Hartmann. — *Introduction historique au Traité de G. Lèbre.*

A. Lèbre — *Étude sur l'enregistrement des ventes de Fonds de commerce, Appendice au Traité de G. Lèbre.*

G. Lèbre. — *Traité théorique et pratique des Fonds de commerce*, Paris, Maresq., 1886.

Lyon-Caen et Renault. — *Traité de Droit commercial*, Paris, Pichon, t. 1er, 1906. — *Manuel de Droit commercial*, Paris, Pichon, 3e éd., 1906.

E. Maguéro. — *Traité alphabétique des droits d'Enregistrement*, Paris, 2e éd., 1909-1911.

Montier et Faucon. — *De la vente et du nantissement des Fonds de commerce*, Paris, Rousseau, 1909.

É. Naquet. — *Traité théorique et pratique des droits d'Enregistrement*, 1re éd., Paris, Delamotte, 1882.

Pandectes françaises, Répertoire, Paris, Pichon.

M. Planiol. — *Traité élémentaire de Droit civil*, Paris, Pichon, 5e éd., 1908-1909, 3 vol. in 8°.

Proudhon. — *Traité des domaines de propriété*, Dijon, 1839, 3 vol.

E. Thaller. — *Traité élémentaire de Droit commercial*, Paris, Rousseau, 1910, 4e éd.

A. Wahl. — *Traité de Droit fiscal*, Paris, Chevalier-Maresq, 1re partie, 2 vol. in 8°, 1902-1903.

PÉRIODIQUES

Bulletin de statistique et de législation comparée.

Dalloz (*Jurisprudence générale*), *Recueil périodique et critique.*

Instructions générales de l'Administration de l'Enregistrement.

Journal de l'Enregistrement et des Domaines.

Journal des Notaires.

Journal officiel.

Lois nouvelles analysées et expliquées.

Répertoire périodique, de GARNIER.

Revue de l'Enregistrement par E. MAGUÉRO.

Revue du Notariat et de l'Enregistrement.

Revue critique de législation et de jurisprudence.

SIREY, *Recueil général des lois et arrêts.*

TABLE DES MATIÈRES

PAGES

INTRODUCTION..... 1

CHAPITRE I. — Des lois qui régissent la condition fiscale des fonds de commerce..... 7

Section I. — *Régime antérieur à la loi du 22 frimaire an VII*..... 7

Section II. — *Période du droit moderne antérieur à la loi du 28 février 1872*..... 11

Section III. — *Régime de la loi du 28 février 1872*..... 18

Section IV. — *Dispositions fiscales de la loi du 17 mars 1909*..... 24

CHAPITRE II. — Des mutations auxquelles s'applique la loi du 28 février 1872..... 35

Section I. — *Des mutations à titre onéreux*..... 36

§ 1er. — Mutations de propriété..... 36

§ 2. — Mutations d'usufruit..... 41

§ 3. — Mutations de jouissance..... 42

Section II. — *Des mutations à titre gratuit*..... 44

§ 1er. — Mutations entre vifs..... 44

§ 2. — Mutations par décès..... 51

Section III. — *Des mutations entre associés* 56

A. Apport en société..... 58

B. Dissolution de la société..... 60

Section IV. — *Apport en communauté*..... 65

Section V. — *Vente après faillite*..... 69

CHAPITRE III. — Assiette et quotité..... 71

Section I. — *Du fonds proprement dit*..... 72

§ 1er. — De l'achalandage 72

§ 2. — Droit au bail 77

§ 3. — Objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation..... 82

§ 4. — Droits incorporels..... 84

Section II. — *Des marchandises neuves*..... 87

§ 1er. — Signes distinctifs..... 87

§ 2. — Conditions d'exigibilité du droit de 0,50 %... 91

Section III. — *Des clientèles*..... 106

Section IV. — *Vente simultanée du fonds de commerce et d'immeuble*..... 121

Appendice. — *Taxe additionnelle sur les ventes des fonds exploités à Paris*..... 131

CHAPITRE IV. — Du recouvrement de l'impôt..... 135

Section I. — *Formalités et sanctions*..... 135

§ 1er. — Enregistrement et déclaration.. 135

§ 2. — Preuve de la mutation..... 139

Preuve contraire..... 144

§ 3. — Pénalités de retard.. 146

Section II. — *Insuffisance et dissimulation* 151

§ 1er. — De l'insuffisance. — De l'expertise..... 151

§ 2. — De la dissimulation 156

CHAPITRE V. — Du régime fiscal des fonds de commerce en droit international..... 162

BIBLIOGRAPHIE..... 169

Angers. — Imp. J. Siraudeau. — 12 2681.